

UNIVERSIDAD DE MÁLAGA



TESIS DOCTORAL

**CONTROL INTERNO EN LAS ÁREAS DE
APROVISIONAMIENTO DE LAS EMPRESAS
PÚBLICAS SANITARIAS DE ANDALUCÍA**

DOCTORANDO:

Dña. Isabel M^a Gámez Peláez

DIRECTORA:

Dra. Vanesa F. Guzmán Parra

Departamento de Economía y Administración de Empresas

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

Universidad de Málaga, Septiembre 2010



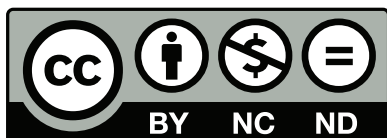
**Facultad de Ciencias
Económicas y Empresariales**
UNIVERSIDAD DE MÁLAGA



SPICUM
servicio de publicaciones

AUTOR: Isabel M^a Gámez Peláez

EDITA: Servicio de Publicaciones de la Universidad de Málaga



Esta obra está sujeta a una licencia Creative Commons:

Reconocimiento - No comercial - SinObraDerivada (cc-by-nc-nd):

[Http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es](http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es)

Cualquier parte de esta obra se puede reproducir sin autorización pero con el reconocimiento y atribución de los autores.

No se puede hacer uso comercial de la obra y no se puede alterar, transformar o hacer obras derivadas.

Esta Tesis Doctoral está depositada en el Repositorio Institucional de la Universidad de Málaga (RIUMA): riuma.uma.es

AGRADECIMIENTOS

AGRADECIMIENTOS

Con estas líneas, quiero expresar mi gratitud a todas las personas que me han ofrecido su apoyo, dirección y asistencia en el desarrollo de este trabajo, sin cuyas consideraciones y contribuciones no se hubiera concluido.

En primer lugar, quiero expresar mi agradecimiento y admiración a mi directora Dra. Dña Vanesa Guzmán Parra, por su intensa labor de colaboración, asesoramiento y aliento en el desarrollo de este trabajo de investigación, aportando desde el primer momento su amplia experiencia en la elaboración de investigaciones científicas.

Gracias a la Dra. Dña. Francisca Parra Guerrero por sus sugerencias, comentarios y por su inestimable colaboración.

Agradezco también al Dr. D. Lázaro Rodríguez Ariza, primer director de esta tesis, por su orientación y apoyo decisivo en la elección del trabajo de investigación.

Mi más sincero agradecimiento a D. Tomás Padrón por su estimado apoyo, y su disponibilidad para colaborar y participar en el diseño y evaluación de los cuestionarios y también a José Manuel del servicio de Biblioteca de la Facultad de Económicas por sus orientaciones en la búsqueda de información.

Asimismo, quiero también agradecer a todas las personas con las que he intercambiado experiencias e ideas que me han ayudado a avanzar como Manolo, Mirta, Valentín, Fran y Pedro.

Gracias también a las Direcciones de las Empresas Públicas Sanitarias de Andalucía por su colaboración y dedicación, así como, a todas las personas de estas organizaciones, que en calidad de expertos, han contribuido a que este trabajo haya sido posible.

Finalmente, muchas gracias a mi familia, en especial a mi marido Pedro, por su incondicional apoyo y comprensión, a mis hijos Isabel y Pedro que, en su adolescencia, han sabido entender durante este tiempo el esfuerzo que esta tarea suponía y, por último, a mi madre por el apoyo, amor y valores que durante toda su vida me transmitió.

A todos, Muchas gracias.

Málaga, Septiembre de 2010

INDICE

INDICE

RESUMEN INTRODUCTORIO	3
INTRODUCCIÓN	15

PRIMERA PARTE: MARCO TEÓRICO

CAPITULO 1: EL CONTROL INTERNO	33
1.1 El Control Interno empresarial	33
1.2 La necesidad del Control Interno	36
1.2.1 Definición y Evolución	36
1.2.2 El Control Interno en el Marco Internacional	43
1.3 El Control Interno en la Administración Pública	47
1.3.1 Justificación del Control Interno en la Administración Pública	47
1.3.2 Auditoría y Control en el ámbito público	52
1.4 El informe COSO	56
1.4.1 Partes del Informe COSO	56
1.4.2 Definición y objetivos.....	57
1.4.3 Componentes de control interno	58
1.4.3.1 Entorno de control	61
1.4.3.2 Evaluación de riesgos	66
1.4.3.3 Actividades de control	73
1.4.3.4 Información y Comunicación	78
1.4.3.5 Supervisión	81
1.4.4 Limitaciones del Control Interno	87
1.5 El modelo COCO	88
1.6 El control interno según el manual del REA en España.....	94
1.6.1 Definición y elementos de Control Interno.....	95
1.6.2 Pautas de un buen Control Interno.....	96
1.6.3 Objetivos de Control Interno	99
1.6.4 Técnicas y Evaluación de Control Interno	102
1.6.5 Algunas pautas para el examen de Control Interno. Las pruebas de cumplimiento	106
1.6.6 Procesos de datos y Control Interno. La auditoría operativa de procesos de datos	107
 CAPÍTULO 2: LA CALIDAD.....	 111
2.1 Evolución del concepto de calidad.....	111
2.2 La Normalización y Certificación.....	117
2.3 Los Sistemas de Gestión de la Calidad	122
2.3.1 Modalidades de la gestión de la calidad	122
2.3.2 Elementos y aspectos importantes en un Sistema de Gestión de la Calidad	125
2.4 Normalización internacional de la calidad	130

2.5 Estructura y aplicación de las normas ISO.....	134
2.5.1 Desarrollo de la norma ISO 9001:2008	137
2.5.1.1 Objeto, campo de aplicación y referencias normativas.....	137
2.5.1.2 Términos y definiciones	138
2.5.1.3 Sistemas de gestión de la calidad	138
2.5.1.4 Responsabilidad de la dirección.....	141
2.5.1.5 Gestión de los recursos.....	145
2.5.1.6 Realización del producto.....	146
2.5.1.7 Medición, análisis y mejora.....	152
2.5.2 Desarrollo de la Norma ISO 9004:2000.....	155
2.5.2.1 Objeto y campo de aplicación.....	155
2.5.2.2 El sistema de gestión de la calidad	156
2.5.2.3 Responsabilidad de la dirección.....	157
2.5.2.4 Gestión de los recursos.....	161
2.5.2.5 Realización del producto.....	163
2.5.2.6 Medición, análisis y mejora.....	166
2.6 Modelos de gestión de la calidad total	168
2.6.1 Contenido de un Sistema de Gestión de la Calidad Total	168
2.6.2 Formas de implantar un Sistema de Calidad Total	170
2.6.2.1 La norma ISO 9004	172
2.6.2.2 El Sistema Europeo de Autoevaluación EFQM.....	173
2.7 El Plan de Calidad para la Administración Pública Española	181
2.8 Modelo Europeo de Gestión de la Calidad. Aplicación a la Administración	
Pública.....	183

CAPÍTULO 3: ANÁLISIS COMPARATIVO DE LOS SISTEMAS DE CONTROL INTERNO Y CALIDAD.....193

3.1 Análisis comparativo de los principios de control interno del manual del REA y los requisitos de la norma ISO 9001	197
3.1.1 Comparación de la definición de control interno y calidad	197
3.1.2 Requisitos de la estructura organizativa en el control interno y de la responsabilidad de la dirección en la norma ISO 9001	198
3.1.3 Requisitos de la documentación en el control interno y en la norma ISO 9001.....	200
3.1.4 Objetivos de control interno y objetivos de calidad	201
3.1.5 Requisitos del personal en el control interno y en la norma de calidad.....	202
3.1.6 Auditoría interna en el control interno y en la norma ISO 9001	203
3.2 Análisis comparativo de los componentes de control interno de INTOSAI y los requisitos del sistema de gestión de la calidad de la norma ISO 9004	204
3.2.1 Comparación de la definición y objetivos de un sistema de control interno y de un sistema de la calidad	204
3.2.2 La responsabilidad de un sistema de control interno y de un sistema de gestión de la calidad.....	206
3.2.3 La planificación y entorno de control en un sistema de control interno y de calidad	207
3.2.4 Los objetivos analizados en un sistema de control interno y en un sistema de calidad	208
3.2.5 La gestión de procesos en la realización del producto o servicio	209

3.2.6	La medición, seguimiento y análisis de los procesos en el sistema de control interno y de calidad	212
CAPITULO 4: EL SISTEMA SANITARIO PÚBLICO ANDALUZ.....		217
4.1	Modelos y sistemas sanitarios.....	217
4.1.1	Clasificación de los Sistemas Sanitarios	217
4.1.2	Modelos Sanitarios Públicos	221
4.2	Modelo Sanitario Español. Fundamentación jurídica	231
4.2.1	El Sistema Nacional de Salud	231
4.3	Sistema Sanitario Público Andaluz.....	237
4.3.1	Organización territorial y funcional	237
4.3.2	Prestaciones sanitarias.....	240
4.3.3	Organización de la Asistencia Especializada	242
4.3.4	Cartera de Servicios en el Servicio Andaluz de Salud.....	246
4.3.5	Instrumentos de Planificación en Política Sanitaria: Plan Andaluz de Salud, Plan de Calidad	257
CAPITULO 5: ENTORNO PRESUPUESTARIO, CONTABLE Y LOGÍSTICO EN EL ÁMBITO SANITARIO PÚBLICO		261
5.1	El presupuesto.....	261
5.1.1	Hacienda Pública y Ley General Presupuestaria	261
5.1.2	El presupuesto en la Comunidad Autónoma Andaluza.....	267
5.1.3	El Control Presupuestario	275
5.2.	La Contabilidad de Gestión.....	286
5.2.1	Concepto de Contabilidad de Gestión.....	286
5.2.2	Clasificación de los costes	288
5.2.3	La medición de la actividad sanitaria para la contabilidad de gestión.....	291
5.3	Aplicación de la contabilidad de gestión en centros sanitarios.....	302
5.3.1	Objetivos de la contabilidad de gestión en los centros sanitarios.....	302
5.3.2	Clasificación de los costes en los centros sanitarios.....	306
5.3.3	Imputación de los costes al producto sanitario	310
5.3.4	Los costes de calidad en la prestación de servicios sanitarios.....	314
5.4	Presupuestación en centros sanitarios	315
5.4.1	Proceso de presupuestación y planificación	315
5.4.2	Presupuestos fijos y presupuestos flexibles.....	321
5.4.3	Fijación de estándares físicos y monetarios	322
5.4.4	Modelos de análisis de desviaciones	324
5.4.5	Formulación de Cuadro de Mandos.....	325
5.4.6	El Contrato Programa.....	328
5.5	Ley de Contratos del sector público y Logística de Aprovisionamiento.....	329
5.5.1	Ámbito subjetivo de aplicación de la ley. Administración Pública y Sector Público	331
5.5.2	Ámbito Objetivo. Tipología de contratos.....	332
5.5.3	Tipos de tramitación: Ordinaria, Urgente y Emergencia	336
5.5.4	Procedimiento de adjudicación: abierto, restringido y negociado.....	337
5.5.5	Licitación de los contratos.....	341
5.5.6	Fase de Adjudicación.....	348
5.5.7	Fase de ejecución contractual.....	351
5.5.8	La racionalización técnica establecida en la ley 30/2007	356
5.5.9	Logística de Aprovisionamiento	358

CAPITULO 6: LAS EMPRESAS PÚBLICAS SANITARIAS EN ANDALUCÍA	369
6.1 Antecedentes.....	369
6.2 Régimen jurídico	370
6.2.1 Normativa de creación.....	373
6.2.2 Objetivos /fines y funciones.....	376
6.2.3 Agencias Públicas Empresariales	380
6.3 Actividad.....	381
6.3.1 Cartera de servicios.....	382
6.3.2 Calidad y acreditación	389
6.4 Régimen económico y financiero.....	390
6.4.1 Normativa en las adquisiciones de bienes y servicios y logística.....	390
6.4.2 La Contabilidad.....	400
6.4.3 Control, Fiscalización y Auditoría	406
6.4.4 El presupuesto.....	408

SEGUNDA PARTE: ESTUDIO EMPÍRICO

CAPÍTULO 7: ANÁLISIS EMPÍRICO.....	417
7.1 Objetivos de la investigación	417
7.2 Metodología de la investigación.....	422
7.2.1 Ficha técnica del cuestionario.....	424
7.2.2 Diseño del cuestionario.....	424
7.3 Análisis estadísticos aplicados	433
7.3.1 Análisis estadísticos aplicados al Cuestionario I	433
7.3.2 Análisis estadísticos aplicados al Cuestionario II	434

TERCERA PARTE: CONCLUSIONES, LIMITACIONES Y FUTURAS LÍNEAS DE INVESTIGACIÓN

CAPÍTULO 8: CONCLUSIONES, LIMITACIONES Y FUTURAS LÍNEAS DE INVESTIGACIÓN	491
8.1 Introducción.....	491
8.2 Conclusiones del análisis teórico	491
8.2.1 Conclusiones referidas al Control Interno	491
8.2.2 Conclusiones referidas a la Calidad.....	493
8.2.3 Conclusiones referidas a la comparación Calidad-Control Interno	493
8.2.4 Conclusiones referidas al Sistema Sanitario Público	494
8.3 Conclusiones del Análisis Empírico	495
8.3.1 Conclusiones sobre la opinión de los expertos consultados en la investigación exploratoria	495
8.3.2 Conclusiones sobre las preguntas abiertas realizadas.....	496
8.3.3 Conclusiones referidas a la hipótesis general	497
8.4 Limitaciones y futuras líneas de investigación	501

BIBLIOGRAFIA.....	505
ANEXO I: Cuestionario I	523
ANEXO II: Cuestionario II	527
Anexo III: Glosario de términos	537

RESUMEN INTRODUCTORIO

Al objeto de facilitar un resumen de nuestro trabajo de investigación presentado para la obtención del título de Doctor, vamos a contemplar en primer lugar algunas consideraciones generales sobre el tema investigado y a continuación presentamos una síntesis sobre la metodología y estructura de la investigación.

El principal reto del Estado moderno ha sido la transformación de un Estado de derecho orientado a la regulación y a la seguridad jurídica hacia un Estado empresario como generador de valor público en términos de desarrollo económico mediante la creación de infraestructuras para el comercio, la agricultura y la industria y posteriormente hacia un Estado de bienestar social.

Nuestra sociedad se encuentra en un proceso de cambio permanente y reclama a sus instituciones públicas que sean más flexibles y tomen decisiones rápidas. Desde la década de 1990, surgen en distintos países propuestas de reformas de la administración pública denominadas postburocráticas que intentan adaptarse a las nuevas necesidades de unas sociedades cada vez más dinámicas. Esto conlleva la presencia de una preponderante colaboración entre lo público y lo privado (estado relacional).

El sector público desempeña un papel estratégico en la economía moderna y provee a la sociedad de un conjunto de bienes y servicios públicos mediante los que se pretende influir en la distribución de la renta y la riqueza nacional.

Sin duda alguna, aspectos tan importantes y estratégicos para las organizaciones empresariales privadas como el **control interno y la calidad** están adquiriendo progresivamente, un papel primordial en las instituciones públicas, constituyéndose como piezas claves en el desarrollo de un sector público que adquiere más peso en los estados modernos.

El sistema de control interno debe ser algo dinámico que se adecue constantemente a las nuevas necesidades de la organización y a sus nuevos objetivos. Hoy día existe una creciente preocupación de las empresas por conseguir un buen sistema de control interno capaz de disminuir los riesgos a los que se expone en su actividad, todo ello relacionado con el cumplimiento de objetivos, efectividad, autocontrol, etc.

En el ámbito público, el interés por el control interno procede fundamentalmente de la década de 1970, cuando se observa que el sector público crece de manera considerable en los países en desarrollo, y cuando se buscan reformas dirigidas a mejorar la eficiencia y la eficacia organizativa de dicho sector.

En este tipo de de entidades el control interno debe ser entendido dentro del contexto de las características específicas de estas organizaciones, es decir teniendo en cuenta:

- Su enfoque para lograr objetivos sociales o políticos.
- La utilización de los fondos públicos.
- La importancia del ciclo presupuestario.
- La complejidad de su funcionamiento (esto llama a hacer un balance entre los valores tradicionales como la legalidad, integridad y transparencia, y los modernos valores gerenciales como eficiencia y eficacia) y el gran espectro correspondiente de su responsabilidad pública.

Así, en el ámbito de la Administración Pública, el Comité del Sector Público de la Federación Europea de Expertos Contables establece que los tres principios fundamentales del gobierno de las instituciones son: transparencia, integridad y rendición de cuentas. En este sentido, muchos expertos recomiendan que los elementos específicos del sistema de control interno a incluir en el informe de la dirección sean los establecidos en el capítulo dedicado a la información a terceros según el informe COSO.

Las siglas COSO corresponden al Committee of Sponsoring Organizations de la Treadway Commissions, National Commission on Fraudulent Financial Reporting, creada en Estados Unidos en 1985 por instituciones de reconocido prestigio y relevancia en el ámbito del control y auditoría interna, tanto del sector público como privado, con la finalidad de identificar los factores que originan la presentación de información financiera falsa o fraudulenta y emitir las recomendaciones que garantizaran la máxima transparencia informativa en este sentido.

Desde su creación, el Informe COSO ha sido incorporado a la gestión empresarial tanto al ámbito del sector privado como público. En este sentido el Congreso de 2004 de la INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institution) acordó incorporar dicho informe a la Guía para las normas de control interno del sector público, siendo los destinatarios de esta guía la administración Gubernamental y sus organizaciones.

Otro aspecto importante y estratégico para las organizaciones empresariales privadas es la **calidad**, que en las últimas décadas está teniendo un papel preponderante en las

instituciones públicas, constituyéndose como otra pieza clave en el desarrollo de un sector público cada vez con más presencia en las sociedades modernas, con el consiguiente desarrollo de las políticas de calidad.

El control interno tiene una historia mas larga que la calidad en tanto en cuanto las primeras normas certificables de calidad tienen su origen en el año 1994, mientras que las auditorias del control interno de carácter financiero se remontan al año 1978 con la primera ley en España de Sociedades Anónimas. No obstante, una buena parte de la terminología utilizada por los sistemas de calidad se ha tomado de los sistemas de auditoria de control interno si bien con algunas matizaciones.

En definitiva los **sistemas de calidad y de control interno** son necesarios para que una organización camine hacia la excelencia, si bien sus cometidos son distintos en cuanto a los objetivos que persiguen.

Estudios recientes demuestran que la participación del sector público en el PIB es cada vez mayor en nuestro país, llegando a una cifra aproximada en 2009 del 43%. A su vez la importancia que el gasto sanitario tiene sobre el gasto total de las Administraciones Públicas alcanza un porcentaje del 14% para ese mismo período. Esto supone que el sector sanitario mantiene un fuerte crecimiento de gasto en los últimos años.

La actividad de control interno en el sector público es algo que parece quedar encuadrado únicamente en el ámbito de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (en el caso de España en las Intervenciones Generales del Estado) en la mayoría de los casos su control se ciñe a un control de legalidad. En los últimos años existe una corriente de pensamiento que revela la necesidad de establecer controles más amplios que además de la legalidad aborden la eficacia y eficiencia de las políticas adoptadas.

Paralelamente a esta corriente, en el sector público en general y en el sector sanitario en particular se ha desarrollado una cultura de preocupación constante por la calidad, que ha llevado a las Comunidades Autónomas, no sólo a fomentar la certificación mediante normas del tipo ISO, bien sea de la serie 9000 o de la 14000, sino también a crear organizaciones dedicadas al estudio y certificación de la calidad dentro del ámbito público, como es el caso de la Agencia de Calidad Sanitaria de Andalucía (perteneciente a la Consejería de Salud) que ha estimulado la certificación tanto de centros y servicios sanitarios como de los propios profesionales.

1) Metodología y estructura de la investigación

El presente trabajo de investigación ha seguido la siguiente metodología:

1. Descripción de los aspectos teóricos más relevantes en relación con el Control Interno y la Calidad.
2. Análisis de las normas internacionales de control interno y calidad más prestigiosas.
3. Análisis pormenorizado de la comparación entre control interno y calidad.
4. Descripción del Sistema Sanitario Público y del entorno presupuestario, contable y logístico en el ámbito sanitario público.
5. Investigación empírica mediante el envío de cuestionarios a los directivos de las empresas públicas sanitarias de Andalucía.
6. Elaboración de las conclusiones y posibles recomendaciones sobre la adecuación del control interno en las áreas de aprovisionamiento a las recomendaciones y características contenidas en el Informe COSO.

El contenido de esta tesis, que se ha estructurado en ocho capítulos organizados en tres partes diferentes, comienza con esta introducción y finaliza con las conclusiones más relevantes del estudio realizado.

Capítulo Primero; En este capítulo se analiza los aspectos fundamentales del control interno empresarial, en cuanto a su definición y evolución y se describen de forma pormenorizada las principales normas de control interno reconocidas a nivel internacional. El informe COSO es el más reconocido a nivel internacional, por su carácter integrador y de consenso en cuanto a conceptos y terminología relacionadas con el control interno. Su traducción al español fue realizado por la empresa Coopers & Lybrand bajo el nombre de “Los nuevos conceptos del control interno (Informe COSO)”.

En este capítulo se realiza un análisis del modelo COSO como eje inspirador de las normas de control interno reconocidas a nivel internacional, así como el hecho de haber sido la fuente de inspiración para las guía de normas de control interno del sector público emitidas por la organización INTOSAI. La investigación en el campo del

control interno a nivel internacional ha desembocado en una serie de normas de control interno específicas para el sector público.

Junto al informe COSO se desarrollan otros modelos, como es el Informe COCO, producto de una profunda revisión del Instituto Canadiense de Contadores Certificados, sobre el informe COSO y cuyo propósito fue hacer el planteamiento de un informe más sencillo y comprensible, ante las dificultades que en la aplicación del COSO se enfrentaron inicialmente algunas organizaciones. El resultado es un informe conciso y dinámico encaminado a mejorar el control, el cual describe y define al control en forma casi idéntica a como lo hace el Informe COSO.

Por último, se realiza un análisis de las normas de control interno emitidas por el Registro de Auditores Independientes en España (REA), al ser uno de los manuales más comúnmente utilizados por la empresas españolas en cuanto al control interno contable se refiere.

Capítulo Segundo: Se realiza en primer lugar una descripción de la evolución que el concepto de calidad ha tenido en los últimos años en el mundo empresarial. Se introducen los aspectos más relevantes de la Normalización y la Certificación y se analiza la normalización internacional de la calidad con las principales normas en materia de calidad. En este sentido las normas ISO constituyen el referente a nivel internacional, tanto la norma ISO 9001:2008 al constituirse como la principal norma de aseguramiento de calidad certificable, como la norma ISO 9004:2000 con un mayor alcance que la 9001.

La norma ISO 9004 proporciona orientación sobre un rango más amplio de objetivos de un sistema de gestión de la calidad que la norma ISO 9001, especialmente para la mejora continua del desempeño y de la eficiencia global de la organización, así como de su eficacia. Esta norma se recomienda como una guía para aquellas organizaciones cuya alta dirección deseen ir más allá de los requisitos de la Norma ISO 9001, persiguiendo la mejora continua del desempeño. Es una norma que tiene una similitud con los sistemas de calidad total.

También se realiza un análisis de los principales modelos de calidad total, destacando el modelo EFQM. creado por la European Foundation for Quality Management en 1991, también conocido como Modelo EFQM de Excelencia, que promueve su utilización mediante la creación del Premio Europeo a la Calidad. Está constituido por un conjunto de criterios que permiten analizar la calidad de la gestión de una empresa u organización y sus resultados en base a su agrupación en dos categorías: criterios

de resultados y criterios agentes facilitadores. Para cada grupo de criterios el modelo incorpora una serie de reglas de evaluación basadas en la lógica REDER (Resultados, Enfoque, Despliegue, Evaluación y Revisión).

Por último en este capítulo se desarrolla un análisis de las políticas de calidad en el ámbito del sector público en nuestro país, destacando el Plan de Calidad para la Administración Pública, y la aplicación del Modelo Europeo de gestión de la calidad a la Administración Pública.

Capítulo Tercero: Se lleva a cabo un análisis comparativo de los sistemas de control interno y calidad, mediante el desarrollo de dos grandes bloques:

- A) En primer lugar se ha establecido un paralelismo entre los principios de control interno contable establecidos en los manuales de Auditoría del Registro de Economistas Auditores (REA), y aquellas otras normas de carácter técnico publicadas por el Instituto de Contabilidad de Auditoría de Cuentas (ICAC), para el ejercicio de la auditoría financiera, con los requisitos de la norma ISO 9001. Ambos sistemas (Auditoría de las Cuentas Anuales y norma ISO 9001), analizan una parte de la empresa, certificando en el caso de la auditoría de cuentas la veracidad de los estados financieros de la empresa, y en el caso de la norma ISO 9001 el cumplimiento de los requisitos de la Norma ISO de aquel producto, departamento, servicio o proceso de la empresa a certificar.
- B) En segundo lugar se describen las similitudes entre las directrices incluidas en la Guía para las normas de control interno del sector público emitidas por INTOSAI con las orientaciones y recomendaciones establecidas en la Norma ISO 9004. En este punto, a diferencia del apartado anterior, se analizan las similitudes entre sistemas integrales de control interno y calidad.

Capítulo Cuarto: Se describen distintas clasificaciones o encuadres de los sistemas sanitarios existentes, y se analizan los modelos sanitarios públicos que de forma generalizada la mayoría de los autores reconocen.

Posteriormente se detalla el modelo sanitario español y la importancia del Sistema Nacional de Salud en nuestro país, creado para dar cumplimiento al precepto constitucional que establece una cobertura sanitaria pública universal (a todos los

residentes en territorio español) e integral (en todos los aspectos y necesidades de los ciudadanos).

Nuestro actual Sistema Nacional de Salud está concebido como el conjunto de los Servicios de Salud de las Comunidades Autónomas que debidamente coordinados integran o adscriben funcionalmente todos los centros, servicios y establecimientos sanitarios de la propia Comunidad, las Corporaciones locales y cualesquiera otras Administraciones territoriales intracomunitarias, bajo la responsabilidad de la Comunidad Autónoma.

A continuación se profundiza en los aspectos básicos del Sistema Sanitario Público de Andalucía como son su organización territorial y funcional, las prestaciones sanitarias, la cartera de servicios y los distintos proveedores sanitarios públicos: Servicio Andaluz de Salud como organismo autónomo de carácter administrativo dependiente de la Consejería de Salud que aglutina la mayoría de los Centros Sanitarios de la Comunidad Autónoma y las Empresas Públicas Sanitarias adscritas directamente a la Consejería de Salud

Por último se abordan algunos instrumentos de planificación de la política sanitaria andaluza como son los Planes de Calidad y el Plan Andaluz de Salud. Estos Planes han identificado hacia donde se dirigen los esfuerzos del Sistema Sanitario Público de Andalucía: el ciudadano, las organizaciones sanitarias, los profesionales y los cambios tecnológicos.

Capítulo Quinto: Se describe el entorno presupuestario, contable y logístico del sistema sanitario público. En primer lugar se analiza la normativa que vertebró el régimen presupuestario, económico-financiero, de contabilidad, intervención y de control financiero del sector público estatal (Ley General Presupuestaria 47/2003, de 26 de Noviembre) y la normativa andaluza (Texto Refundido de la Ley General de la Hacienda Pública de Andalucía) con los aspectos más destacados: el presupuesto y el ciclo presupuestario, la clasificación presupuestaria de los ingresos y gastos y el control presupuestario.

Posteriormente se analizan los aspectos más importantes de la contabilidad de gestión y de su aplicación en el ámbito sanitario con el fin de proporcionar información para poder realizar una adecuada planificación, distribución y gestión de los recursos disponibles en los centros sanitarios, así como para poder analizar la actuación de los distintos profesionales médicos o de los distintos responsables de

la organización. Los avances en la contabilidad de gestión en el sector sanitario, se han centrado en la obtención de medidas operativas de la producción que permitan mejorar el conocimiento y el control de la gestión de los Centros/Servicios/Unidades, la evaluación de la eficiencia económica y facilite la tarea de la toma de decisiones. A continuación se describe el proceso de presupuestación en centros sanitarios, con sus objetivos y elementos básicos. La elaboración de los presupuestos en un Centro sanitario está basada en una serie de niveles y está fijada en unas etapas que van desde la transmisión de objetivos a los responsables de los Centro hasta la propia aprobación de dichos presupuestos.

Por último se resumen los grandes apartados de la Ley de Contratos del Sector Público, Ley 30/2007, en materia de contratación administrativa y que es de obligado cumplimiento para los centros sanitarios dependientes de la Junta de Andalucía. También se analiza el campo del aprovisionamiento y la logística de una organización sanitaria de carácter público.

Capítulo Sexto: Está dedicado a las Empresas Públicas Sanitarias en Andalucía que fueron creadas al amparo de la Ley 2/1998, de 15 de junio, de Salud de Andalucía, con objeto de incorporar nuevas formas de gestión y organización en el sistemas sanitario público de nuestra Comunidad Autónoma, permitiendo avances en la organización de la actividad y en la gestión de los recursos; la organización en áreas asistenciales integradas o el desarrollo de la consulta especializada de alta resolución.

Estas empresas, que a continuación se detallan, han conformado el objeto de nuestro estudio empírico, y sobre las que se ha pilotado el grado de adecuación del control interno de sus correspondientes áreas de aprovisionamiento a las recomendaciones establecidas en el Informe COSO. Las Empresas analizadas son:

- Empresa Pública Hospital Costa del Sol.
- Empresa Pública Hospital de Poniente.
- Empresa Pública Hospital Alto Guadalquivir de Andújar.
- Empresa Pública Sanitaria Bajo Guadalquivir.
- Empresa Pública de Emergencias Sanitarias (EPES)

Todas ellas están adscritas a la Consejería de Salud, y tienen como objetivos según lo establecido en sus correspondientes decretos de creación, llevar a cabo la gestión de

sus hospitales, la prestación de asistencia sanitaria a las personas incluidas en el ámbito geográfico y poblacional que se les asigne, así como aquellas funciones que en razón de su objeto se les encomienden.

En este capítulo se aborda el marco jurídico de las mismas, con su normativa de creación, así como sus objetivos, fines y funciones, Cartera de Servicios, y los aspectos propios de Calidad y Acreditación de dichas empresas.

Se trata también el apartado de las Agencias Públicas Empresariales en Andalucía tras la reciente aprobación del Decreto Ley 5/2010, de 27 de julio, de la Consejería de Hacienda y Administración Pública de la Junta de Andalucía, por el que se aprueban medidas urgentes en materia de reordenación del sector público. Esta norma establece unas modificaciones a la Ley 9/2007, de 22 de Octubre, de la Administración de la Junta de Andalucía y que afectan, entre otras, a las empresas públicas sanitarias existentes.

El régimen presupuestario, económico-financiero, de contabilidad, intervención y de control financiero de estas empresas es el establecido en el Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Hacienda Pública de la Junta de Andalucía y en las demás disposiciones que le sean de aplicación.

En materia contable, las empresas públicas sanitarias están sometidas al Plan General de Contabilidad de las Sociedades Mercantiles del Sector Público Andaluz, de las Agencias Públicas Empresariales y de las entidades asimiladas, aprobado mediante Resolución de 2 de octubre de 2009 de la Intervención General de la Junta de Andalucía.

Capítulo Séptimo: Aborda la investigación empírica de este trabajo, mediante la que pretendemos conocer en qué medida los sistemas de control interno actualmente vigentes en las Áreas de Aprovisionamiento y Suministros de las Empresas Públicas Sanitarias de Andalucía, se adecúan a las recomendaciones de control interno establecidas en el Informe COSO, mediante sus cinco componentes: entorno de control, evaluación de riesgos, actividades de control, información y comunicación y supervisión.

Para ello se ha partido del universo de las cinco empresas públicas sanitarias pertenecientes a la Consejería de Salud de la Junta de Andalucía, integradas en el Sistema Sanitario Público de Andalucía (SSPA) objeto de estudio de este trabajo.

En los resultados del análisis empírico se recoge y valora las respuestas obtenidas de una doble encuesta diseñada para obtener información sobre los aspectos propios de la investigación, y que se han dirigido a los Directores/Responsables de las Áreas de aprovisionamiento de dichas empresas. Las segundas encuestas se han cumplimentado mediante entrevistas personales a dichos responsables.

Capítulo Octavo: Finalmente este último capítulo recoge las principales conclusiones tanto del análisis teórico como del trabajo empírico, teniendo en cuenta las limitaciones de nuestro estudio, y proponiendo futuras líneas de investigación que trataran de profundizar y ampliar las cuestiones abordadas así como resolver algunos de los interrogantes abiertos a raíz de esta investigación

INTRODUCCIÓN

a) Consideraciones generales sobre el tema investigado

El principal reto del Estado moderno ha sido la transformación de un Estado de derecho orientado a la regulación y a la seguridad jurídica hacia un Estado empresario como generador de valor público en términos de desarrollo económico mediante la creación de infraestructuras para el comercio, la agricultura y la industria y posteriormente hacia un Estado de bienestar social.

Nuestra sociedad se encuentra en un proceso de cambio permanente y reclama a sus instituciones públicas que sean más flexibles y tomen decisiones rápidas. Desde la década de 1990, surgen en distintos países propuestas de reformas de la administración pública denominadas postburocráticas que intentan adaptarse a las nuevas necesidades de unas sociedades cada vez más dinámicas. Esto conlleva la presencia de una preponderante colaboración entre lo público y lo privado (estado relacional).

El sector público desempeña un papel estratégico en la economía moderna y provee a la sociedad de un conjunto de bienes y servicios públicos mediante los que se pretende influir en la distribución de la renta y la riqueza nacional.

La sociedad precisa de un sector público eficaz capaz de dar respuestas satisfactorias tanto a las imperfecciones del sistema de mercado como a los problemas de desigualdad y pobreza existentes.

Sin duda alguna, aspectos tan importantes y estratégicos para las organizaciones empresariales privadas como el **control interno y la calidad** están adquiriendo progresivamente, un papel primordial en las instituciones públicas, constituyéndose como piezas claves en el desarrollo de un sector público que adquiere más peso en los estados modernos.

Según Amat (2002) la **necesidad del control** esta ligada a la existencia de recursos escasos, la discrecionalidad en la toma de decisiones, las diferencias en los objetivos, necesidades y motivaciones entre diferentes personas y grupos y la propia complejidad de la realidad organizativa.

El control interno debe estar presente en todas y cada una de las actividades diarias de las organizaciones, y en las decisiones que por pequeñas que sean se toman continuamente. Así, el control interno lo conforma la propia actitud de las personas ante las distintas actuaciones del trabajo, siendo por tanto una cultura que debe

abarcar todos los departamentos, procesos y tareas que realizan todos y cada uno de los profesionales de una organización sea privada o pública. Por ello, al hablar de control interno la primera idea que subyace es la de cultura de control interno.

El sistema de control interno debe ser algo dinámico que se adecue constantemente a las nuevas necesidades de la organización y a sus nuevos objetivos. Hoy día existe una creciente preocupación de las empresas por conseguir un buen sistema de control interno capaz de disminuir los riesgos a los que se expone en su actividad, todo ello relacionado con el cumplimiento de objetivos, efectividad, autocontrol, etc. En ocasiones la implantación de un sistema de control en la empresa privada ha estado asociado con el propósito de garantizar la buena gestión de la empresa de cara a terceros, bien sean clientes, proveedores, accionistas, etc.

En el ámbito público, el interés por el control interno procede fundamentalmente de la década de 1970, cuando se observa que el sector público crece de manera considerable en los países en desarrollo, y cuando se buscan reformas dirigidas a mejorar la eficiencia y la eficacia organizativa de dicho sector.

En este tipo de entidades el control interno debe ser entendido dentro del contexto de las características específicas de estas organizaciones, es decir teniendo en cuenta:

- Su enfoque para lograr objetivos sociales o políticos.
- La utilización de los fondos públicos.
- La importancia del ciclo presupuestario.
- La complejidad de su funcionamiento (esto llama a hacer un balance entre los valores tradicionales como la legalidad, integridad y transparencia, y los modernos valores gerenciales como eficiencia y eficacia) y el gran espectro correspondiente de su responsabilidad pública.

Así, en el ámbito de la Administración Pública, el Comité del Sector Público de la Federación Europea de Expertos Contables establece que los tres principios fundamentales del gobierno de las instituciones son: transparencia, integridad y rendición de cuentas. En este sentido, muchos expertos recomiendan que los elementos específicos del sistema de control interno a incluir en el informe de la dirección sean los establecidos en el capítulo dedicado a la información a terceros según el informe COSO.

Las siglas COSO corresponden al Committee of Sponsoring Organizations de la Treadway Commisions, National Commission on Fraudulente Financial Reporting, creada en Estados Unidos en 1985 por instituciones de reconocido prestigio y relevancia en el ámbito del control y auditoría interna, tanto del sector público como privado, con la finalidad de identificar los factores que originan la presentación de información financiera falsa o fraudulenta y emitir las recomendaciones que garantizarasen la máxima transparencia informativa en este sentido.

El Informe COSO es el resultado de un trabajo realizado durante más de cinco años por el grupo de trabajo que la Comisión Treadway formó, con el objetivo fundamental de definir un nuevo marco conceptual del control interno capaz de integrar las diversas definiciones y conceptos que hasta ahora se han venido utilizando sobre este tema.

Desde su creación, el Informe COSO ha sido incorporado a la gestión empresarial tanto al ámbito del sector privado como público. En este sentido el Congreso de 2004 de la INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institution) acordó incorporar dicho informe a la Guía para las normas de control interno del sector público, siendo los destinatarios de esta guía la administración Gubernamental y sus organizaciones.

La guía para las Normas de Control Interno que comprenden el modelo COSO, también llamadas normas INTOSAI, puede ser utilizada por la administración gubernamental, organizaciones privadas, y por los auditores, como herramienta para alcanzar el control interno. Por tanto este documento define un marco recomendado para el control interno en el sector público y presenta una base para que el control interno pueda ser evaluado.

En este sentido cabe destacar la labor realizada por los órganos de control externo del sector publico que en su afán por estandarizar toda la normativa aplicable en este campo, emiten sus propias normas a través de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (International Organization of Supreme Audit Institution), las denominadas normas de auditoria INTOSAI, cuyo seguimiento es impulsado por la Unión Europea.

En la actualidad son muchos los autores que abogan por la incorporación a la esfera pública de las Normas INTOSAI. Así, Urbano López de Meneses, 2009 señala que se pueden considerar como normas de auditoría generalmente aceptadas, tanto las

ampliamente utilizadas dentro del sector privado, es decir, las normas del IFAC o las del American Institute of Certified Public Accountants, como las utilizadas por el sector público, esto es, las normas INTOSAI.

Otro aspecto importante y estratégico para las organizaciones empresariales privadas es el de la **calidad**, que en las últimas décadas está teniendo un papel preponderante en las instituciones públicas, constituyéndose como otra pieza clave en el desarrollo de un sector público cada vez con más presencia en las sociedades modernas, con el consiguiente desarrollo de las políticas de calidad.

La calidad, de forma genérica se puede definir como el conjunto de características de un producto o servicio que tiene la habilidad de satisfacer las necesidades y expectativas del cliente y partes interesadas (empleados, suministradores, propietarios, sociedad etc.). De esta idea surge la necesidad de implantar un sistema de calidad, que implique todas las estructuras de la organización en el cumplimiento de los deseos del cliente. La calidad no es una meta o destino, sino un camino que conduce a las organizaciones a la mejora progresiva de todos los aspectos que conforman el Sistema de Gestión de una empresa.

El Sistema de calidad como conjunto de actividades y funciones encaminadas a conseguir la calidad, se constituye en un método planificado y sistemático de medios y acciones encaminado a asegurar suficiente confianza en que los productos o servicios, se ajustan a las especificaciones. Estos sistemas han sido cada vez mas interiorizados en la gestión no solamente privada sino también de las instituciones publicas, en la medida que los ciudadanos reclaman que éstas provean bienes y servicios de calidad que satisfagan sus necesidades.

El control interno tiene una historia mas larga que la calidad en tanto en cuanto las primeras normas certificables de calidad tienen su origen en el año 1994, mientras que las auditorias del control interno de carácter financiero se remontan al año 1978 con la primera ley en España de Sociedades Anónimas. No obstante, una buena parte de la terminología utilizada por los sistemas de calidad se ha tomado de los sistemas de auditoria de control interno si bien con algunas matizaciones.

En definitiva los **sistemas de calidad y de control interno** son necesarios para que una organización camine hacia la excelencia, si bien sus cometidos son distintos en cuanto a los objetivos que persiguen.

Los sistemas de calidad certificables tienen su fundamento y de hecho su origen en satisfacer las necesidades de los clientes que adquieren el producto o servicio de una empresa, pero no abordan en profundidad conceptos tan importantes para la viabilidad de una organización como es la eficiencia. Son reclamados por los clientes de una empresa, para tener la garantía de que el producto o servicio que adquieren reúnen unos requisitos estandarizados que van a satisfacer sus necesidades.

Los sistemas de control interno tienen como objetivo “controlar” que las políticas de una organización se están llevando a cabo con un consumo eficiente de recursos, y por tanto pueden garantizar la continuidad de la empresa, o mediante sus controles detectan las posibles desviaciones que puedan existir con objeto de adoptar anticipadamente las medidas adecuadas. Son reclamados por los accionistas o propietarios de la empresa que quieren garantizar la viabilidad y eficiencia de su negocio.

Estudios recientes demuestran que la participación del sector público en el PIB es cada vez mayor en nuestro país, llegando a una cifra aproximada en 2009 del 43%. A su vez la importancia que el gasto sanitario tiene sobre el gasto total de las Administraciones Públicas alcanza un porcentaje del 14% para ese mismo período. Esto supone que el sector sanitario mantiene un fuerte crecimiento de gasto en los últimos años.

En España, la administración pública es empresaria mayoritaria de la producción en la asistencia sanitaria, y cuenta con uno de los Sistemas Sanitarios Públicos con más potencial de redistribución de riqueza, en cuanto que la propia Constitución ampara la cobertura universal en materia de asistencia sanitaria, constituyendo por tanto uno de sus mejores activos.

Los distintos actores del sistema sanitario público son conscientes de que para mantener las prestaciones actuales, los esfuerzos deberán salir sustancialmente de las mejoras en eficiencia ya que no es oportuno exigir un aumento del gasto sanitario sin atender a sus posibles consecuencias. Para ello, es fundamental la implantación de un sistema de control interno capaz de dar una seguridad razonable de que se cumplen los objetivos de cualquier institución o empresa, se cumplen las leyes y normas aplicables a dicha organización y además los estados financieros son fiables, en definitiva se asegura el funcionamiento de la organización.

La actividad de control interno en el sector público es algo que parece quedar encuadrado únicamente en el ámbito de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (en el caso de España en las Intervenciones Generales del Estado) en la mayoría de los casos su control se ciñe a un control de legalidad. En los últimos años existe una corriente de pensamiento que revela la necesidad de establecer controles más amplios que además de la legalidad aborden la eficacia y eficiencia de las políticas adoptadas.

Paralelamente a esta corriente, en el sector público en general y en el sector sanitario en particular se ha desarrollado una cultura de preocupación constante por la calidad, que ha llevado a las Comunidades Autónomas, no sólo a fomentar la certificación mediante normas del tipo ISO, bien sea de la serie 9000 o de la 14000, sino también a crear organizaciones dedicadas al estudio y certificación de la calidad dentro del ámbito público, como es el caso de la Agencia de Calidad Sanitaria de Andalucía (perteneciente a la Consejería de Salud) que ha estimulado la certificación tanto de centros y servicios sanitarios como de los propios profesionales.

b) Estado actual de las investigaciones sobre el tema

Los estudios llevados a cabo acerca de la necesidad de contar con sistemas de control interno dentro de las organizaciones tanto públicas como privadas son muy numerosos. Si bien hasta ahora, y como ya hemos comentado, estas investigaciones se han ceñido al ámbito de la legalidad, comienza una corriente que aboga por un control interno de mayor alcance que incluya auditorías operativas, cuya regulación legal en el sector público estatal data del año 2003, con la nueva Ley General Presupuestaria. En este sentido es de destacar los estudios realizados por Martínez Manzano, 2009 en la CCAA de Murcia.

Otros autores como Amat (2009), señalan que la función de control de una organización es vital para el desarrollo y supervivencia de la misma. El que exista más o menos control es fundamental para asegurar que todas y cada una de las actividades de una empresa se realice de la forma deseada y contribuyan a la consecución de los objetivos globales.

Hay autores que señalan las bondades del informe COSO no solo en el ámbito de la empresa privada sino también en el sector público. En este sentido Miguel Barquero apunta la repercusión que la ley Sarbanes ha tenido en el desarrollo del control interno

de las empresas americanas. Este autor opina que este proceso de cambio también se debe producir en el sector público al afirmar que el futuro de la fiscalización debe pasar por este cambio de enfoque que hará que sea más eficiente y más útil, pues tardará menos en llegar al usuario final de la información.

Por último hay que señalar algunos de los estudios realizados en España sobre el control interno en el ámbito del sector público:

- Lazo Vitoria y Ximena Angélica, 2006, en su tesis doctoral “Los controles internos de la Administración pública en el derecho español, singular referencia al control interno del gasto público”.
- Dorta Velázquez, 2001, en su tesis doctoral “Un modelo integral de control interno en el contexto de la Universidad Pública española”.
- Parrés García, 2010, en su artículo “Un modelo de control interno que induce al desarrollo del gerencialismo público: la experiencia de Canarias”.

También en el ámbito de la Unión Europea es de destacar a Urbano López de Meneses, 2009, en su estudio “La armonización del control interno en la Unión Europea”.

Puede así afirmarse que, existe una variedad de estudios sobre la importancia y la evolución del control interno y la calidad en el ámbito del sector público .y también de manera más concreta en el ámbito sanitario. Sin embargo, no hemos encontrado estudios publicados sobre la adecuación del sector público empresarial sanitario a modelos integrales de control interno y más concretamente a las normas del informe COSO.

c) Acotación del objeto de la investigación

Como hemos expuesto anteriormente, los **sistemas de calidad y de control interno** son necesarios para que una organización camine hacia la excelencia, si bien sus cometidos son distintos en cuanto a los objetivos que persiguen.

En este contexto los objetivos perseguidos con este trabajo han sido los siguientes:

En primer lugar poner de manifiesto las nuevas tendencias que señalan que el control interno de una organización pública debe ir más allá del propio control de legalidad, y que mediante la implantación de modelos internacionales de control interno se

asegure el uso correcto de los recursos por parte de los gestores públicos, garantizándose la viabilidad y el futuro de la organización.

En segundo lugar argumentar que el acercamiento de la cultura de calidad y de control interno dentro de una empresa, supone crear un valor añadido a la organización en aras de conseguir la excelencia.

Con tal motivo hemos realizado un análisis comparativo entre los Sistemas de Control Interno y Calidad (Normas de Control Interno de INTOSAI y Norma ISO 9004) en torno a ítems claves como definición, objetivos, requisitos etc.

La implantación de ambos sistemas podría generar a la organización unos beneficios proporcionalmente superiores al coste de dicha implantación, en función de la existencia de similitudes entre ambos sistemas en aspectos como la metodología, vocabulario, documentación y requisitos de implantación.

Sin duda sería importante conocer si la simbiosis entre ambos sistemas permitiría a la organización disminuir sus riesgos, alcanzar su misión, direccionar sus objetivos hacia la calidad del producto o servicio que ofrece a sus clientes, mejorar la eficacia y eficiencia de los procesos productivos y sobre todo satisfacer las necesidades de todos los agentes implicados: accionistas, clientes, proveedores y estamentos de la propia organización.

Una organización puede llegar a la excelencia mediante la implantación de una combinación de un sistema de calidad y de control interno, al incluir en sus objetivos organizacionales tanto la satisfacción de los clientes y partes interesadas como la eficiencia y eficacia en la realización de sus operaciones y el cumplimiento de la legislación.

Centrándonos más concretamente en el sistema de Control Interno observamos la importancia que ha tenido el hecho de que la INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institution) acordara en su congreso de 2004, incorporar el Informe COSO a la Guía para las normas de control interno del sector público.

Es evidente la importancia que el Sector Público tiene en España y más concretamente en Andalucía. Si analizamos el Presupuesto total de la Comunidad Autónoma Andaluza para 2010, observamos que dentro de ellos tiene un papel relevante el Sistema Sanitario público andaluz y la Asistencia Sanitaria que presta (programa 41C):

Presupuesto Total de La Junta de Andalucía.....	33.737.698.011 €
Presupuesto para Atención Sanitaria	7.111.313.120 €
Porcentaje de participación en el presupuesto	21%

Aproximadamente el **30%** del presupuesto para Atención Sanitaria se destina a la adquisición de bienes y servicios.

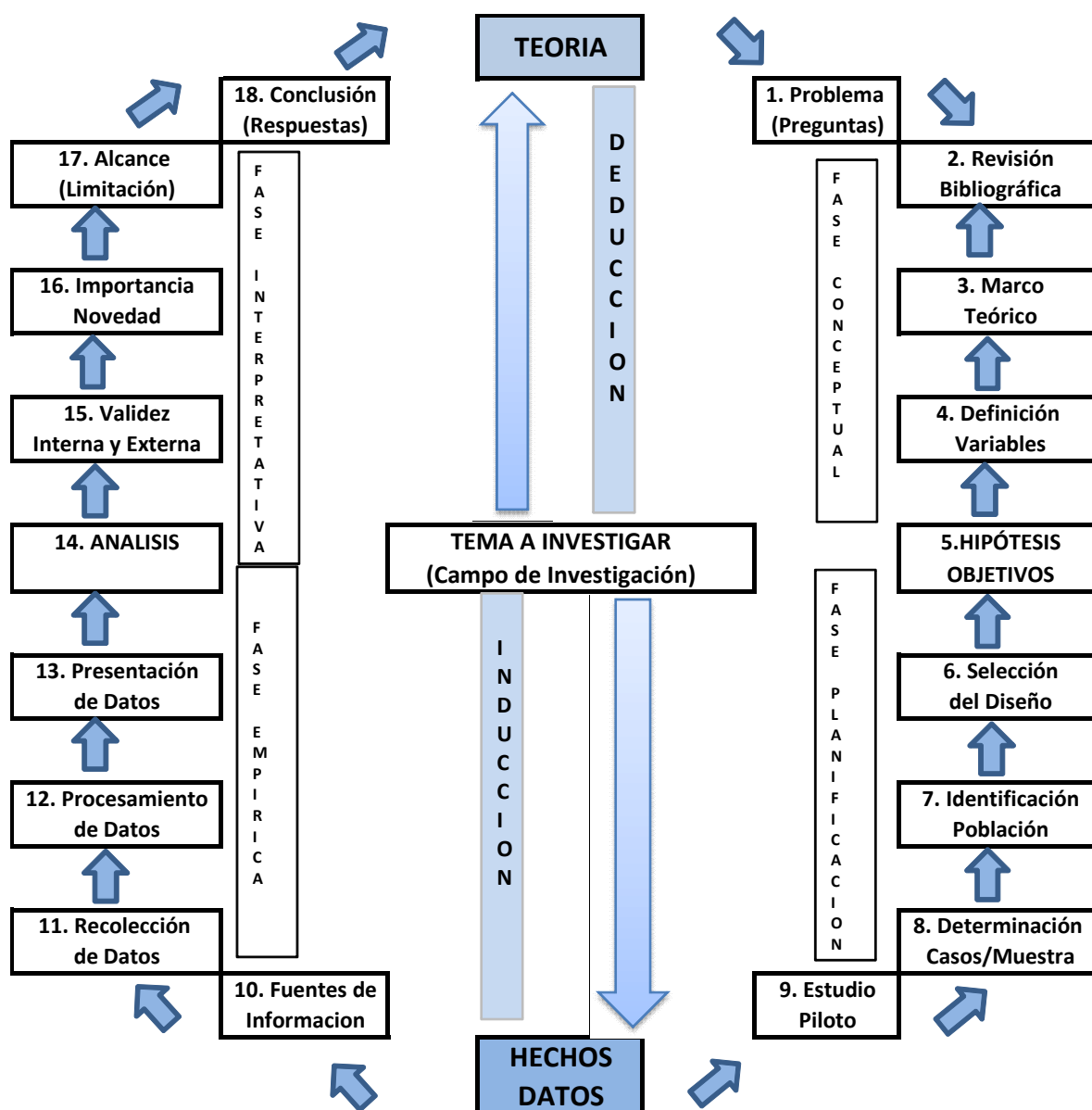
Dada la importancia estratégica que entendemos tiene para una organización pública sanitaria, las relaciones con sus proveedores, la calidad de los productos y servicios que adquieren, la incorporación de los mismos a los servicios sanitarios prestados, la calidad percibida por los usuarios del sistema sanitario público, la evolución y el desarrollo tecnológico etc., es por lo que entendemos de interés analizar su sistema de control interno aplicado al área logística.

Con estos antecedentes, nos hemos propuesto una investigación sobre la aplicación de modelos de control interno internacional a las empresas públicas sanitarias de la Junta de Andalucía, analizando si se adecuan a las recomendaciones establecidas en el informe COSO, como modelo más representativo.

Nuestro trabajo empírico se centra, especialmente, en la adecuación del control interno de las áreas de aprovisionamiento de las empresas públicas sanitarias de Andalucía a las recomendaciones establecidas en el INFORME COSO.

d) Metodología y estructura de la investigación

En este trabajo hemos seguido todas las actividades que se requieren en todo proceso de investigación. En el siguiente cuadro se detallan las actividades de dicho proceso y las fases que lo componen:



Fuente: Bobenrieth Astete, MA, 2005

e) Fuentes de investigación

Todo trabajo de investigación debe basarse en fuentes de información capaces de proporcionar los datos necesarios para la explicación y comprensión de su exposición y facilitar el desarrollo del estudio.

Entre las diversas clasificaciones de las fuentes de información existente, el criterio más frecuentemente empleado, y el utilizado en el presente trabajo, es aquel que se

establece en función de su contenido o nivel informativo, distinguiendo entre fuentes primarias y secundarias.

El papel desempeñado por las fuentes de información primarias en esta investigación es fundamental y básico sobre todo en lo que a la comprobación empírica de las hipótesis planteadas se refiere. Estas se han basado en la realización de dos cuestionarios enviados a los gerentes de las empresas públicas sanitarias de Andalucía pertenecientes a la Consejería de Salud. La cumplimentación del segundo cuestionario se ha realizado mediante entrevista personal con el director y/o responsable del Área de aprovisionamiento de cada una de las empresas anteriormente citadas.

El primer cuestionario que era abierto, tenía por objeto recoger la opinión de profesionales de la gestión sanitaria, acerca de las claves de éxito para un correcto funcionamiento de un sistema de control interno en centros sanitarios públicos.

El segundo cuestionario, que contenía tanto preguntas abiertas o de opinión como cerradas, ha permitido obtener información sobre las características y funcionamiento de las áreas de aprovisionamiento de los centros, con objeto de poder contrastar la hipótesis objeto de estudio.

El desarrollo del contenido teórico de este trabajo se apoya, fundamentalmente, en la utilización de fuentes secundarias tanto de carácter cualitativo como cuantitativo, destacando la utilización de datos estadísticos y recursos bibliográficos.

Por último es necesario destacar aquellos organismos e instituciones más significativas, que han proporcionado información para la realización del presente trabajo, clasificándolas de la siguiente forma:

a) Bases de datos y revistas. En cuanto a las bases de datos consultadas han sido las siguientes:

- ABI/INFORM Global, elaborada por el ProQuest Information and Learning Company.
- DIALNET, base de datos de acceso libre que fue creada por la Universidad de la Rioja y constituye una hemeroteca virtual que contiene los índices de las revistas científicas y humanísticas de España, Portugal

y Latinoamérica, incluyendo también libros (monografías), tesis doctorales, libros homenajes y otros tipos de documentos.

- ISOC, perteneciente al Instituto de Información y Documentación en Ciencias Sociales y Humanidades, cubre las áreas temáticas de Economía, Sociología, Ciencias Políticas, Ciencias Jurídicas, etc.

- TESEO, base de datos del Ministerio de Educación con información de las tesis doctorales leídas en las Universidades Españolas.

- Agencia española del ISBN que recoge los libros editados en España desde 1972.

En cuanto a las revistas consultadas hay que destacar, entre otras, las siguientes:

- Auditoría Pública, Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo.
- Alta Dirección, Revista de gestión para Directivos y Ejecutivos de empresas
- Auditoría interna, Revista del Instituto de Auditores Internos de España
- Cuadernos de Ciencias Económicas y Empresariales de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de Málaga.
- Partida Doble, Revista de Contabilidad, Auditoria y Empresa
- Revista Europea de Dirección y Economía de la Empresa
- Boletín de Estudios Económicos de la Universidad de Deusto
- Cuadernos de Economía y dirección de la empresa, revista de la Dirección científica de Economía y Dirección de la Empresa.

b) Organismos Internacionales

- INTOSAI, Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores. www.intosai.org

- ISO, International Organization for Standardization. www.iso.org

- EFQM, European Foundation for Quality Management. www.efqm.org

c) Organismos Nacionales

- AENOR, Asociación Española de Normalización y Certificación
- Club de Excelencia en Gestión (CEG). www.clubexcelencia.org
- Asociación Española para la calidad (AEC). www.aec.es
- Intervención General de la Junta de Andalucía.
- Tribunal de Cuentas del Reino. www.tcu.es
- Servicio Andaluz de Salud
- Consejería de Salud de la Junta de Andalucía
- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA)
- Registro de Economistas Auditores

d) Fuentes normativas

Aquellas normas reguladoras emanadas de organismos relacionados con la materia de este estudio, todas ellas detalladas en el capítulo de bibliografía.

La revisión bibliográfica y la información obtenida como consecuencia de este análisis constituyen la base que sustenta nuestra hipótesis.

PRIMERA PARTE:

MARCO TEÓRICO

CAPÍTULO 1

EL CONTROL INTERNO

1.1 - EL CONTROL EMPRESARIAL

Desde hace años existe la necesidad, por parte de las empresas, de disponer de sistemas formalizados de gestión que faciliten la dirección y coordinación de las diferentes unidades y de las actividades que se realizan dentro de ellas.

El control empresarial se ha convertido en un tema analizado y recogido por muchos autores, con diferentes perspectivas, pero destacando la mayoría de ellos su importancia y absoluta necesidad. En este sentido se ha realizado una **revisión bibliográfica** acerca de las opiniones de diversos autores sobre este aspecto, y que se expone a continuación.

- Aguirre Sadaba (1995) tipifica las siguientes funciones de una empresa dentro del ámbito de la administración de empresas: planificar, organizar, ejecutar y controlar.

Estas cuatro funciones están integradas porque se desarrollan en el ámbito de una misma unidad económica, se ejecutan por los mismos gestores y se influyen entre sí, y porque todas ellas exigen la toma de decisiones para ser operativas.

- Pérez-Carballo (2002) define el control como aquella función que pretende asegurar la consecución de los objetivos y planes prefijados en la fase de planificación. Como última etapa del proceso de gestión, el control se centra en actuar para que los resultados generados en las fases que le preceden sean los deseados.

Como forma de conseguir su supervivencia la dirección de una empresa trata de asegurarse de que las actividades se realicen de la manera más adecuada (adaptación al entorno y coordinación entre unidades) y de que el coste de estos recursos sea inferior a los ingresos que obtenga de su transformación y comercialización. Para el logro de esta tarea, es necesario que existan mecanismos de control que faciliten que las actividades internas sean coherentes con los fines de la empresa y las exigencias del entorno.

- Para Amat (2002) el logro de los objetivos globales de la empresa exige, a medida que su dimensión es mayor, su fragmentación en diferentes objetivos específicos para los diferentes centros de responsabilidad. En función de estos elementos (objetivos, responsabilidades, recursos) cada persona toma decisiones y obtiene unos determinados resultados. Por ello, es necesario que exista un sistema de medición y evaluación de la actuación individual y organizativa y del resultado que se obtiene.

De acuerdo con la opinión de este autor la necesidad del control está ligada a la existencia de recursos escasos, la discrecionalidad en la toma de decisiones, las diferencias en los objetivos, necesidades y motivaciones entre diferentes personas y grupos, y la propia complejidad de la realidad organizativa.

- Según Almela Díez (1991) el aumento en la complejidad empresarial supone una delegación de facultades, y esto exige la implantación de los controles necesarios para conseguir que las responsabilidades delegadas por los propietarios y directivos de la empresa se conserven unidas a los mismos.

- Autores como Roca y Soldevila (2002) clasifican los modelos de control en tres corrientes en función de los presupuestos antropológicos y sociológicos utilizados:

- 1) Sistemas mecanicistas y formales de control, son los que cuentan con un elevado grado de formalización, lo que supone que el procedimiento de medición está perfectamente definido y su aplicación mecánica no ofrece duda alguna en la posterior evaluación. Estos mecanismos de control se aplican en organizaciones que tienen unos objetivos claros y perfectamente definidos por la dirección a través de la política de empresa.

Dentro de esta corriente se incluyen la teoría clásica o tradicional de la organización y la teoría de la Contingencia

- 2) Sistemas de control psicosociológicos, cuyos defensores afirman que el control del comportamiento individual no puede conseguirse únicamente a través del uso de técnicas cuantitativas, sino que responde a condiciones psicosociales básicamente. Se incorporan las relaciones humanas como factor clave en el diseño del sistema de control haciendo hincapié en los objetivos individuales de cada uno de los empleados y su relación con los de la organización.

- 3) Sistemas de control basados en las culturas corporativas. Esta corriente no solo tiene en cuenta los diferentes aspectos formales y psicosociales de la organización, sino que introduce la cultura de las organizaciones y de los individuos que la integra.

Para esta corriente el *management* está basado en conceptos como ética, flexibilidad, calidad y potencial humano. La solución a muchos de los problemas empresariales se halla no solo en la forma de utilizar la tecnología sino, fundamentalmente, en cómo conseguir maximizar las capacidades de los recursos humanos disponibles en una organización.

- Una clasificación parecida es la que realiza Amat (2002) al expresar que el control, ya sea poco o muy formalizado, es fundamental para asegurar que todas y cada una de las actividades de una empresa se realizan de la forma deseada y contribuyen a la consecución de los objetivos globales.

Para este autor dentro del concepto de control se pueden distinguir dos perspectivas claramente diferenciadas:

- 1) Una perspectiva limitada, que incluye el significado de control en una organización, que en muchas ocasiones se ciñe al cálculo del resultado contable. En este sentido el control se entiende como el análisis *a posteriori* y en términos monetarios de la eficacia de la gestión de los diferentes responsables de la empresa, en relación a los resultados que se esperaban conseguir o a los objetivos que se habían predeterminado. Bajo esta perspectiva lo más habitual es utilizar sistemas de control contables.
- 2) Una perspectiva más amplia del control, que incluye tanto los aspectos financieros, como los aspectos ligados al comportamiento individual, a la cultura organizativa y al entorno. En este sentido el control se ejerce a través de diferentes mecanismos que no solo miden el resultado final obtenido sino que también, especialmente, tratan de orientar e influir en que el comportamiento individual y organizativo sea el más conveniente para alcanzar los objetivos de la organización.

- En este mismo sentido Pérez-Carballo (2002) pone de manifiesto que el proceso sustancial del control consiste en comparar lo real con lo planeado. La diferencia entre ambos refleja el grado de cumplimiento de los objetivos, las desviaciones. De la interpretación de tales desviaciones nacen las acciones a realizar para la consecución de los objetivos que supone el fin último de la función de control.

En síntesis, sin objetivos no puede haber control y sin acciones éste pierde todo su valor como instrumento de mejora de la gestión.

1.2.- LA NECESIDAD DEL CONTROL INTERNO.

1.2.1. Definición y Evolución

El Control Interno es una herramienta surgida de la imperiosa necesidad de accionar proactivamente, los efectos de suprimir y / o disminuir significativamente la multitud de riesgos a los cuales se hayan afectadas los distintos tipos de organizaciones, sean estos privados o públicos, con o sin fines de lucro.

Las numerosas normas y reglamentaciones, de carácter impositivas, laborales, ecológicas, de consumidores, contables, bancarias, societarias, bursátiles entre otras, provenientes de organismos nacionales, autonómicos, provinciales y municipales, obligan a las administraciones de las organizaciones a mantenerse muy alerta ante los riesgos que la falta de cumplimiento de las mismas significa para sus patrimonios.

El constante avance que en los diversos países ha tenido la burocracia estatal y para-estatal sobre los entes privados, ha llevado a éstos a la búsqueda de herramientas o instrumentos que permitan, como se expresó al inicio, "suprimir y / o disminuir" significativamente los riesgos a los cuales se encuentran expuestos. En este sentido el control interno nace como forma de gestionar los posibles riesgos que puedan surgir en cualquier tipo de negocio.

A juicio de Barrio Tato y Barrio Carvajal (2008), la evaluación del riesgo en una empresa consiste en identificar y analizar aquellos factores que puedan afectar a la consecución de los objetivos con el fin de determinar la forma en que tales riesgos pueden ser gestionados.

La definición de los objetivos de una organización supone evaluar tanto aquellos riesgos que puedan poner en riesgo su cumplimiento, como que puedan afectar a los mecanismos de control para su detección. De esta forma se crea un proceso de mejora continua en la definición de objetivos y en la gestión de riesgos y mecanismos de control.

Según estos autores los objetivos que hay que tener en cuenta en el análisis de riesgos se pueden agrupar en tres grandes categorías: objetivos operacionales, objetivos relacionados con la información financiera y objetivos de cumplimiento.

Estos objetivos muestran un paralelismo con la tipificación de objetivos establecidos en el Informe COSO, que será objeto de análisis en un epígrafe posterior.

Una empresa está expuesta a una serie de riesgos motivados entre otras por las siguientes causas: por un lado aquellas acciones de mala fe, que bien por parte de su personal o de sus clientes y proveedores supongan un riesgo de cometer incumplimientos de normativas legales y/o errores internos de buena fe, pero también a acciones del tipo accidental (como pueden ser incendios, o las pérdidas de archivos en el sistema informático), o por último la falta de previsiones en materia de seguridad interna.

Cualquiera de estos sucesos supone para la entidad pérdidas económicas. Pérdidas que en muchos casos pueden poner en riesgo la continuidad de la propia empresa. A modo de ejemplo pensemos en lo que implica la sustracción de fórmulas o planos concernientes a procesos fabriles o productos, o bien la venta ilegal de bases de datos de clientes a la competencia.

No menos importantes son las pérdidas que por defectos en los procesos productivos afectan a la calidad de los productos y servicios, y con ello a los costes (reprocesamiento, garantías, desperdicios) como así también a la degradación en la reputación de la empresa.

En el desarrollo de sus funciones la dirección de una empresa es responsable de administrar los activos e inversiones de dicha empresa, si bien en el ejercicio de esta responsabilidad está expuesta a una serie de riesgos de cierta importancia. En este sentido un sistema de control interno permite evitar o al menos mitigar estos riesgos, proporcionando a la dirección una relativa tranquilidad en el desarrollo de su gestión, convirtiéndose en un instrumento de apoyo a la gerencia.

El American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) en el SAS nº 1, señala que *“el establecimiento y correcto mantenimiento de un sistema de control interno es responsabilidad de la gerencia. El sistema estará bajo la supervisión continua de la gerencia, para asegurarse que funciona de acuerdo con las directrices marcadas por la propia dirección”*.

Si bien autores como Howard F. Stettler, 1982 (citado por Almela Díez, 1991 bis) ponen de manifiesto que no es suficiente con que la gerencia sea responsable del

establecimiento de dicho sistema, sino que esto ha de llevarse a efecto logrando el «máximo beneficio, al mínimo coste y manteniendo unas cotas de calidad».

Así, para Díaz Zurro (2002) el fundamento del control interno no responde a la necesidad de asegurar el cumplimiento de una obligación impuesta desde fuera, aunque no cabe olvidar que éste es en la práctica uno de sus resultados, sino que responde a un principio de autocontrol.

En cuanto a los orígenes del control interno, podemos decir que se remontan al inicio de la actividad comercial del hombre. Para Collins y Valin, 1979 (autores citados por Almela Díez, 1991) la noción de control interno es tan “antigua” como la contabilidad.

Almela Díez (1991 bis) hace un análisis cronológico de los antecedentes del control interno, y afirma que ya era utilizado por los romanos para la autorización de los gastos y de los impuestos, responsabilidad del Senado romano, mientras que los fondos eran custodiados por los administradores de la Asamblea legislativa.

También fue utilizado por los Medicis, en el siglo XV. Ellos introdujeron un control eficaz sobre las cantidades de materias primas puestas en cada fase de fabricación en sus fábricas de tejidos, cotejando las cantidades suministradas a cada puesto de trabajo con las unidades fabricadas por el mismo.

Sin embargo el crecimiento de la actividad económica y la aparición de las grandes organizaciones empresariales, abarcando una gran variedad de operaciones técnicas especializadas, y contando con un gran número de trabajadores y delegaciones en diferentes puntos geográficos, han propiciado una evolución en la concepción del control interno.

En este sentido Vela Pastor (1982) señala que el origen de esta evolución del control interno se encuentra en países como Estados Unidos, Inglaterra y demás países incluidos dentro del área de influencia anglosajona, cuyo estudio, perfeccionamiento y avance de las técnicas y procedimientos de la auditoría, emprendieron un proceso revisionista que se puede denominar “la revolución del control interno”.

En los años 1974 a 1978 fue la Cohen Commission quien propuso que en las memorias anuales de las empresas, la gerencia reconociese sus responsabilidades en la preparación de estados financieros, respecto a principios de contabilidad, sistema contable y control interno, así como una descripción del trabajo del Comité de

Auditoría y la respuesta de la empresa a las deficiencias importantes de control interno destacadas por los auditores externos.

Si bien las acciones más significativas se han producido en los últimos años por la SEC (Securities and Exchange Comisión), que ha exigido a todas aquellas compañías que coticen en Bolsa, en Estados Unidos, incluir en sus memorias anuales una declaración firmada por sus órganos directivos acerca de la calidad de sus sistemas de control interno de naturaleza contable.

Se ha realizado una revisión bibliográfica acerca de las definiciones de control interno, algunas referidas al control interno en el ámbito empresarial y otras aplicadas al sector público en particular. De todas ellas se destacan las más significativas:

➤ En la evolución de la teoría del Control Interno, éste estuvo muy ligado a los sistemas contables de cualquier organización, considerándose a los controles como mecanismos o prácticas para prevenir o identificar actividades no autorizadas. Así pues podemos encontrar una primera definición de control interno desde un punto de vista puramente contable. El manual de auditoría del Registro de Economistas Auditores define el Control Interno como:

“El sistema que comprende la estructura, las políticas, los procedimientos y las cualidades del personal de una empresa, tendentes a: proteger sus activos, asegurar la validez de la información, promover la eficiencia en las operaciones, estimular y asegurar el cumplimiento de las políticas y directrices emanadas de la Dirección”.

➤ En 1973 el AICPA, en su *Statement on Auditing Procedure* realiza la siguiente definición del control interno:

«El control interno comprende el plan de organización y los métodos adoptados en una empresa para salvaguardar sus activos, comprobar la corrección de sus registros de contabilidad, promover la eficiencia operacional y fomentar las normativas empresariales establecidas.»

Esta definición a juicio del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España es, sin lugar a dudas, la más amplia que hasta el momento se había adoptado sobre control interno, ya que a éste se le considera como el medio por el que la gerencia empresarial obtiene la protección, control e información necesarios para dirigir la organización empresarial eficazmente.

Se amplió por tanto la definición de control interno para admitir que, en un sistema global de control, existen dos aspectos distintos: los controles administrativos y los controles contables.

- Otra definición la encontramos en el Committee of Sponsoring Organizations cuando en el Informe Coso (1992) define el Control Interno como:

“El proceso que ejecuta la administración con el fin de evaluar operaciones con seguridad razonable en tres principales categorías: Efectividad y eficiencia operacional, Contabilidad de la información financiera y cumplimiento de políticas, leyes y normas”.

- Para Almela Díez (1991) la definición que más se adapta a la concepción actual de control interno nos la proporciona el Institute of Internal Auditors (IIA), al expresar que,

“un control es toda acción llevada a cabo por la dirección para favorecer la posibilidad de que los objetivos y metas establecidos sean alcanzados. La dirección planifica, organiza y dirige la ejecución de acciones suficientes para proporcionar razonable seguridad de que los objetivos y metas se logren. Así, el control es la consecuencia de una apropiada planificación, organización y dirección por parte de la gerencia”.

En el ámbito del sector público hay que destacar las reflexiones que sobre el control interno realizan distintos autores e instituciones públicas:

- El Seminario Internacional de auditoría Gubernamental (realizado en Austria en 1971, bajo el patrocinio de la Organización de Naciones Unidas e INTOSAI), define el concepto de control interno como:

“El plan de organización y el conjunto de medidas y métodos coordinados, adoptados dentro de una entidad pública para salvaguardar sus recursos, verificar la exactitud y el grado de confiabilidad de sus datos contables, promover la eficiencia en las operaciones y estimular la observación de la política...”

El interés por este tema respondía a dos hechos importantes: en primer lugar, a partir de la década de los 70 el sector público había crecido de manera significativa en los países en desarrollo, tanto en magnitud como en volumen de operaciones, y, en segundo lugar, las entidades públicas eran muy reacias a efectuar cambios para disponer de una administración moderna y eficaz, a pesar que se encontraban en un escenario distinto.

➤ Sánchez Revenga, 1989 (Citado por Urbano López de Meneses, 2009) define el control interno como *“aquel control que se realiza por órganos dependientes de la propia autoridad que tiene a su cargo la responsabilidad de la gestión del gasto”*.

Según Urbano López de Meneses (2009), este concepto está relacionado con la posibilidad que tienen los gestores de establecer medidas internas de control, con la restricción de que debe tratarse de comprobaciones desarrolladas por entidades instituciones pertenecientes al ente controlado, pero que gozan de plena independencia en el ejercicio de sus funciones.

➤ Otros autores como Adán Carmona (2008) incide en el hecho de que el control interno de la gestión económico-financiera del sector público estatal no está mencionado en la Constitución, por lo que quien gobierne la cosa pública puede modular ese control como desee o bien prescindir en la práctica del mismo, ya que solo el Tribunal de Cuentas, como *supremo órgano fiscalizador de las Cuentas y de la gestión económica del Estado así como del sector publico* (art. 136 CE), debe rendir cuentas a las Cortes Generales.

Este mismo autor en su artículo “El encaje actual del control interno en el sector público estatal” (2008) hace un análisis de la Ley General presupuestaria de 2003 y afirma que

“Se definen las auditorías en dicha ley de una forma muy general y se manifiesta en nueve modalidades (regularidad contable, cumplimiento, operativa...), de las que, en mi opinión, la más importante y más utilizada siguiendo el guión de la ayuda al gestor, debería ser la de economía, eficacia y eficiencia, consistente en la valoración independiente y objetiva del nivel de eficacia, eficiencia y economía alcanzado en la utilización de los recursos públicos.

Sin embargo los planes de auditoría se centran más en las auditorías de regularidad contable o de cumplimiento (legalidad) que en la de economía, eficacia y eficiencia”

➤ El Comité Interinstitucional de las Universidades Públicas de Colombia (Año 2006) define el Control Interno como

“El conjunto de principios, fundamentos, reglas, acciones, mecanismos, instrumentos y procedimientos que ordenados, relacionados entre sí y unidos a las personas que conforman una organización pública, se constituye en un medio para lograr el cumplimiento de su función administrativa, sus objetivos y la finalidad que

persigue, generándole capacidad de respuesta ante los diferentes públicos o grupos de interés que debe atender”.

- Autores como Barrio Tato y Barrio Carvajal, (2008) asocian el control interno con el buen gobierno al afirmar que: *“Un buen gobierno implica la existencia de políticas, estrategias y controles orientados a la consecución de los objetivos y a garantizar que las empresas utilizan sus recursos de una manera eficaz, además de asegurar la existencia de un sistema para el control y gestión de los recursos”.*
- A nivel europeo el Servicio de Auditoría Interna de Bélgica define el control de gestión interno como “los dispositivos permanentes adoptados por una entidad para reducir los riesgos y asegurar que las actividades son debidamente dirigidas en todos los niveles”. (Urbano López de Meneses, 2009)

Como ya se ha señalado en párrafos anteriores, posteriormente las herramientas de control interno sobrepasaron las fronteras del ámbito puramente contable y se empezaron a aplicar no solo en organizaciones de carácter privado sino también en las públicas.

En este sentido autores como José Alberto Pérez Pérez (2008) afirman que el control de la actividad económico financiera del sector público no puede ser ajeno a los cambios que experimenta la realidad sobre la que recae. De esta forma los objetivos y la tendencia, por la que debe evolucionar el control de la actividad económica del sector público, debe ser similar a la tendencia, a los objetivos que se deben perseguir en la actividad económica-financiera pública.

Por último hay que destacar que en la revisión bibliográfica realizada, diversos autores establecen una gran relación entre el concepto de “control interno” y “el control de gestión”.

En este sentido Robert N. Anthony y Vijay Govindarajan (2003) definen el control de gestión como el proceso por el cual los directivos influyen en otros miembros de la organización para que implanten las estrategias de la organización. Para estos autores el control de gestión implica un conjunto de actividades que incluyen:

- La planificación de los que la organización debería hacer.
- La coordinación de actividades de distintas partes de la organización.
- La comunicación de la información
- La evaluación de la información

- La decisión, si procede, de las acciones a tomar
- La influencia en las personas para que cambien su comportamiento

1.2.2.- El control Interno en el Marco Internacional.

La terminología que podemos encontrar asociada a los conceptos de control y auditoría interna es muy variada. Para Gómez Maldonado (2009), actualmente en el marco internacional se encuentran entidades como: Auditorías Generales, Contralorías Generales, o Tribunales de Cuentas. Y tampoco resulta claro su denominación, puesto que se utiliza de manera indistinta: Auditoría Superior, Auditoría Gubernamental, Auditoría Pública, Fiscalización, Fiscalización Pública, o Fiscalización Superior.

La falta de precisión en leyes y normatividades ha conducido a afirmar *“en ninguna parte se define el significado de palabras tan básicas como fiscalización, así como tampoco se explica en ninguna parte el significado de una palabra tan utilizada en el terreno de la empresa privada como es auditoría”*

Termes, Ferrán, Angles. “Auditoría versus Fiscalización”. Revista *Auditoría Pública*, Núm. 1, abril de 1995, (autores citados por Gómez Maldonado, 2009)

Hay que distinguir entre control parlamentario y fiscalización, y entre auditoría y fiscalización.

Lozano Miralles, Jorge. “Control, Auditoría y Fiscalización”. Revista *Auditoría Pública*, Núm. 3, octubre de 1995) (autores citados por Gómez Maldonado 2009)

Si analizamos los antecedentes internacionales sobre control interno, es a partir de las disposiciones que desarrolla la Ley Sarbanes - Oxley Act (Agosto 2002), cuando comienza a ser obligatoria la información sobre control interno, si bien la cuestión no es nueva, el salto cualitativo más importante tiene lugar con ocasión de la publicación del informe COSO (Septiembre 1992).

La Ley Sarbanes – Oxley Act constituye la regulación mas importante en el ámbito financiero de los Estados Unidos. Esta Ley también conocida como SOX, SOA o SARBOX, nació como respuesta a una serie de escándalos corporativos que afectaron a empresas estadounidenses a finales de 2001, producto de quiebras, fraudes y otros manejos administrativos no apropiados, que mermaron la confianza de los inversionistas, respecto de la información financiera emitida por las empresas. Este texto legal abarca temas como el buen gobierno corporativo, la responsabilidad de los

administradores, la transparencia, y otras importantes limitaciones al trabajo de los auditores.

Son muchos los autores que señalan la importancia que la Ley Sarbanes ha tenido en el desarrollo del control en las organizaciones. En este sentido hay que destacar a:

- Durán Baquerizo (2004) afirma que en el ámbito internacional, la inquietud por el control interno cuenta con importantes referencias, aunque con diferente enfoque: la americana (la SOA y disposiciones posteriores), y la europea (el Informe Winter, cuyo desarrollo corresponde a cada país de la Unión Europea).
- Jiménez Montañés, (2006) señala que la promulgación de la Ley Sarbanes-Oxley ha marcado un hito en el comportamiento de las organizaciones. Esta ley denominada “Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act”, otorga un papel estratégico a la Auditoría Interna en el cumplimiento de la calidad y transparencia de los Estados Financieros, al establecer en la sección 404 la “Evaluación de la gerencia de los controles internos”, que se centra en la presentación de informes de control interno.

Entre las principales novedades implantadas en materia de Control Interno en EEUU derivadas de esta ley, y comentada en párrafos anteriores fue el requerimiento que se hizo a la SEC para que ésta exigiera a las compañías la inclusión de información sobre el control interno en la presentación de sus cuentas anuales. Para ello las empresas cotizadas en bolsa deben remitir a la SEC un informe de la dirección sobre el control interno contable.

La aportación europea al estudio del control interno de las organizaciones ha sido el Informe Winter en el año 2003, con un triple objetivo:

- Fomentar la adaptación del derecho societario en Europa a las exigencias de la culminación del mercado único.
- Agilizar y optimizar el funcionamiento de los mercados de valores y a fomentar el uso de las modernas tecnologías para mejorar los procesos societarios y
- La generalización de las prácticas de buen gobierno.

En España desde la publicación en 1998 del Informe Olivencia, los pronunciamientos oficiales sobre buen gobierno se han ido sucediendo, (Ley 44/2002 de 22 de Noviembre de Medidas de Refirma del Sistema Financiero, Informe de la Comisión

Aldama en 2003 para el fomento de la Transparencia y Seguridad en los Mercados y en las Sociedades Cotizadas). Todas estas iniciativas tienen como objetivo fomentar en las empresas el rigor en las prácticas de buen gobierno.

Así, a juicio de Durand Baquerizo (Año 2004), las sociedades cotizadas en nuestro país deben cumplir los siguientes requisitos en materia de información extracontable: transparencia, existencia de una Comisión de Auditoría y obligatoriedad anual de hacer público un informe de buen gobierno.

Almela Díez (1991) establece una serie de condiciones que debe cumplir un sistema de control interno con objeto de asegurar su eficacia, y de las cuales señalamos las más destacadas:

- a) Objetivos y planes bien definidos, basados en normas de realización previamente establecidas, que sirven para, planificar y controlar adecuadamente las operaciones, con objeto de disminuir el riesgo de las incertidumbres empresariales, incluyendo instrucciones que definan claramente la constitución y la jerarquía de la empresa.
- b) Estructura organizativa sólida. Dicha estructura debe establecer una segregación apropiada de las responsabilidades funcionales, que variará con el tamaño de la empresa, sus actividades, localización geográfica, grado de interacción con otros entes, diversidad de productos, modalidades de comercialización, etc.
- c) Procedimientos efectivos y documentados, cuya finalidad es poner de manifiesto las responsabilidades en caso de actuaciones no satisfactorias. Con tal motivo es recomendable que las actividades, funciones, tareas y formas de operar de los diferentes componentes que integran la empresa, estén claramente expresados por escrito.
- d) Sistemas de autorización y de registro. La empresa debe contar con un plan de autorizaciones, registros contables y procedimientos adecuados para proporcionar un buen control contable sobre los activos, los pasivos, los ingresos y los gastos.
- e) Competencia e integridad del personal. La calidad del personal estará en relación con sus responsabilidades. Al respecto, el AICPA manifiesta que de poco vale una organización perfecta y el establecimiento de procedimientos de autorización, ejecución y control adecuado, si quienes deben aplicar esos procedimientos no lo hacen eficazmente.
- f) Un órgano de supervisión y de vigilancia que suministre una seguridad razonable que: las operaciones de gestión son realizadas sólo por quienes tienen autoridad

para ello y que el registro de las operaciones es llevado a cabo tal y como la dirección ha indicado.

- g) El propio AICPA es de esta opinión, al manifestar que «la gerencia es la responsable de la creación y mantenimiento del sistema de control interno, encargándose también de la responsabilidad de su supervisión y vigilancia»

Para autores como Jiménez Montañés (2006), la realización de una eficaz evaluación del sistema de control interno de una organización debe emplear un amplio concepto de control interno. En este aspecto, el Instituto de Auditores Internos considera que la guía más importante para este campo es el informe “Control Interno-Un Marco Integral”, publicado en 1992 y 1994 y modificado en 2004, por el Comité de Organizaciones Patrocinadas, más conocido como Informe COSO.

Este informe, cuyo contenido se desarrolla con mas detalle en epígrafes posteriores, incorpora la gestión de riesgos como elemento clave del marco del control interno y se define como un proceso en el que deben estar involucrados el Consejo de Administración, la dirección y el resto de personal de la compañía, integrado dentro del establecimiento de la estrategia corporativa, y diseñado para la identificación y gestión de los riesgos, de tal manera, que se asegure de un modo razonable la consecución de los objetivos establecidos por la organización. Por lo tanto, podemos establecer que la exigencias sobre el control interno requeridas por la Ley Sarbanes-Oxley ya fueron marcadas por el Informe COSO.

En definitiva La Ley Sarbanes señala al informe COSO como el marco de control interno a seguir en las evaluaciones y auditorias de las empresas.

Los aspectos más relevantes que caracterizan este marco para el control interno son las siguientes:

- El control interno aparece definido de manera amplia, no estando restringido por tanto únicamente a los controles contables y a la información financiera.
- Los informes financieros y contables son importantes pero existen otros aspectos como la protección de los recursos, la eficiencia y la eficacia de las operaciones y el cumplimiento de leyes y regulaciones contables, que también se consideran importantes para el negocio. Esto otros factores tienen incidencia en los estados contables...
- El control interno es responsabilidad de la Dirección, pero requiere la participación de todas las personas dentro de la organización para ser eficaz.

- El marco de control está unido a los objetivos del negocio y es lo suficientemente flexible para ser adaptable.

(Jiménez Montañés, 2006)

A nivel europeo, la entrada en vigor del artículo 59.1.c) del Reglamento (CE) N.º 1083/2006, de 11 de julio y el artículo 58.1.c) del Reglamento (CE) N.º 1198/2006, de 27 de julio, exige designar una Autoridad de Auditoría en cada Estado miembro, funcionalmente independiente de las autoridades de gestión y de certificación, a la que corresponden las funciones relativas a : asegurarse de que se realizan auditorías para comprobar el funcionamiento eficaz del sistema de gestión y control de los programas operativos, garantizar que las auditorías de las operaciones se basan en muestras representativas y cerciorarse de que los trabajos de auditoría tienen en cuenta normas de auditoría internacionalmente aceptadas y que los organismos que realizan directamente los controles cuentan con la necesaria independencia funcional. Además, se exige que los documentos a presentar a la Comisión Europea —entre otros, la estrategia de auditoría, los informes anuales de control y las declaraciones de cierre— sean elaborados por la Autoridad de Auditoría nacional. (Pérez, Pérez, 2008)

1.3 EL CONTROL INTERNO EN LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

1.3.1. Justificación del Control Interno en la Administración Pública

Desde la década de los años ochenta del siglo XX, el debate acerca del comportamiento más o menos eficiente de las organizaciones que integran el sector público ha ocupado un lugar importante tanto en la agenda de los gobiernos como, sobre todo, en los foros de discusión académicos.

En la mayoría de los países este tema ha tratado de buscar un nuevo desempeño del papel del sector público, mediante un cambio de actitud de la sociedad frente a la intervención pública, especialmente en lo que se refería a sus actividades provisoras, con un cuestionamiento de su eficacia, en un contexto en el que la mayor parte de los países desarrollados se han enfrentado al saneamiento de sus finanzas públicas.

Detrás de los desequilibrios macroeconómicos y fiscales aparecían, en no pocas ocasiones, políticas públicas muy generosas en sus prestaciones y poco estimulantes

con el esfuerzo productivo individual, lo que a la larga condicionaba el mantenimiento del propio estado del bienestar.

Un nuevo enfoque de análisis que explica los problemas de ineficacia del sector público como una consecuencia de un comportamiento organizativo ineficiente se ha ido abriendo paso en los últimos tiempos.

Esta aproximación inicial a la cuestión de la eficiencia en el sector público orientó las propuestas y medidas reformadoras en una línea clara: la reducción del peso del sector público en la economía, con un desplazamiento hacia el sector privado de muchas de aquellas actividades hasta aquel momento desempeñadas desde los gobiernos. La política decidida de aligeramiento de la presencia del sector público en Estados Unidos y en el Reino Unido caló en casi todos los países desarrollados, si bien con procesos muy diferentes. En el caso de España, al igual que en otros Estados miembros de la Unión Europea como Francia o Italia, el proceso fue mucho más lento, aunque iba a verse precipitado por la necesidad de sanear las cuentas públicas para el acceso a la última fase de la Unión Económica y Monetaria.

Para Stiglitz, 1989 (autor citado por Onrubia, 2005), esta aproximación parte de considerar al Estado como una organización económica compleja, encargada de la asignación y la distribución de recursos, además de la regulación de las condiciones de acceso a los mercados. En consecuencia, las respuestas a encontrar son, esencialmente, soluciones de gestión eficiente, y deben ser buscadas en el ámbito del análisis microeconómico, donde juega un papel destacado la moderna economía de la organización.

Para Núñez Pérez (2009) la amplia relación de principios que han de caracterizar la actividad económico-financiera pública puede sintetizarse en el principio de transparencia, inherente a su propia naturaleza. Hay que matizar que, mientras el impulso de la transparencia en el sector privado es una necesidad sobrevenida como consecuencia de la complejidad sobre todo de los mercados financieros y del conocido fenómeno de la globalización, en el sector público la transparencia y el control es inherente a su propia naturaleza.

La transparencia en la actividad pública se presenta como la idealización de la organización democrática, en la que, además de los requisitos formales que la caracterizan, se encuentra permanentemente legitimada la posición de los

responsables públicos al responder su actuación a los principios exigidos a una buena gestión.

La ética en la gestión pública trasciende el cumplimiento de la normativa vigente para detectar áreas de actividad necesitadas de una nueva y mejor regulación, cuya adaptación promueve, evitando que se lleven a cabo actuaciones que pudieran estar exentas de la exigencia de responsabilidades y que pudieran dar lugar a las pretensiones de buscadores de rentas en el ámbito público.

La aparición de episodios de corrupción ha originado que se haya impulsado la preocupación por la ética y la transparencia, como dos referencias intrínsecamente interrelacionadas.

La incorporación de sistemas de evaluación, externos o dentro de la función de control interno de la organización, no debe ser ajena a esta exigencia, pues, en definitiva, se trata de uno de los elementos clave a la hora de aportar la información y generar los incentivos indispensables para promover comportamientos organizativos eficientes. (Onrubia, 2005).

Como ya se ha mencionado en el ámbito de la Administración Pública la preocupación por el control interno de las organizaciones ha aumentado en los últimos años. En este sentido Pérez Pérez (2008) afirma que en los últimos años se han producido cambios en la Administración Española que han tenido una incidencia en la forma de controlarla:

- 1) En primer lugar se ha producido una descentralización político-administrativa del poder territorial a las Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales. Se ha pasado de un control interno monolítico, ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), a un modelo que descansa sobre diferentes órganos y sistemas de control independientes funcionalmente y dependientes orgánicamente de la Administración en la que están incardinadas
- 2) En segundo lugar la incorporación del Estado Español a la Unión Europea ha generado un proceso de supranacionalización. Esto ha supuesto la necesidad de articular procedimientos y sistemas de participación en el control de fondos comunitarios, que permitan atender las exigencias comunitarias, a la par que preserven la autonomía propia de nuestras instituciones territoriales. La Unión Europea ha impuesto la obligación de articular sistemas de control de fondos

comunitarios para el nuevo marco estratégico 2007-2013 que respondan a los principios de la Auditoría Única.

- 3) Por último la desconcentración orgánica del estado español en entidades instrumentales como Agencias Estatales, Fundaciones del sector público o los consorcios interterritoriales, en muchas ocasiones participadas por diferentes Administraciones Públicas.

En este escenario, la necesidad de dar respuestas satisfactorias, tanto a las imperfecciones del sistema de mercado como a los problemas de desigualdad y pobreza existentes emerge como un objetivo primordial de cualquier sociedad que desee alcanzar cuotas elevadas de bienestar social e individual. Hoy día, las sociedades necesitan contar con sectores públicos eficaces capaces de proporcionar dichas respuestas.

Como señalan González-Paramo y Onrubia, 2003 (citados por Onrubia, 2005), la naturaleza del problema de la eficiencia en el sector público es esencialmente microeconómica, por más que sus consecuencias se proyecten inevitablemente sobre la política fiscal. En consecuencia, cualquier propuesta de reforma dirigida a mejorar la eficiencia del sector público no puede afrontarse sin compatibilizar dentro de su arquitectura organizativo-institucional los aspectos micro y macroeconómicos de la gestión pública.

Autores prestigiosos como Stiglitz o Tirole (Autores citados por Onrubia, 2005), coinciden en afirmar que los problemas de actuación del sector público son consecuencia de la falta de respuestas eficientes a los problemas de coordinación y de incentivos a los que se enfrenta como organización. Mejorar la eficacia del sector público nos situaría, por tanto, ante la resolución de problemas de eficiencia en la gestión y, en definitiva, de eficiencia organizativa.

En este sentido no hay que olvidar las limitaciones de naturaleza política que las características propias del Estado imponen a muchos aspectos de la organización pública (naturaleza de los objetivos elección de los gestores, la potencia de los incentivos, entre otras).

Todo esto supone implantar arquitecturas organizativas capaces de resolver los múltiples problemas de coordinación y de incentivos, tanto personales como institucionales, que surgen a lo largo de los procesos de actuación pública.

Para Onrubia (2005 bis) existe una especial predisposición por parte de políticos y burócratas a proponer reformas de la gestión pública alejadas de esta visión de eficiencia organizativa. Estas reformas suelen ser de dos tipos según la concepción administrativista o gerencial que, por tradición, predomine en cada país:

- En la concepción administrativa se incluirán aquellas reformas de carácter estético, garantista y de organigrama, autocalificadas, con frecuencia, como iniciativas modernizadoras de la gestión pública.
- En la concepción gerencial se encontrarían aquellas reformas que promueven la implantación de sistemas de información y evaluación más o menos sofisticados, pero en estructuras organizativas carentes de los incentivos adecuados para su correcto funcionamiento y aprovechamiento.

En la última década son muchas las reflexiones que se han producido sobre la necesidad de mejorar los sistemas de control interno en la Administración Pública. En las conclusiones del *I Congreso Nacional de Auditoría del Sector Público (2004)* se *destacaba la necesidad de* profundizar, por parte de las Intervenciones u Órganos de control interno, en el camino ya iniciado, de una potenciación de la realización de auditorías o controles financieros –especialmente en la actividad descentralizada o externalizada– que complementen las funciones tradicionales.

La evaluación del control interno en la realización de auditorías es imprescindible para evitar duplicidades y para un desarrollo eficiente de los trabajos de auditoría.

Además se establece la necesidad de establecer una función colaboradora entre la intervención como órgano de control interno y los órganos de control externo, en la realización de las auditorías públicas. Es importante que en la realización de estas auditorías, se tenga en cuenta que el destinatario último es el ciudadano, por lo que deben potenciarse, además de las auditorías sobre los estados financiero-contables y cumplimiento de la legalidad, las referidas a comprobar la bondad de la gestión realizada, en línea con la tendencia internacional.

En este mismo sentido autores como Adán Carmona (2008) establecen la necesidad de que en una sociedad desarrollada como la nuestra los contribuyentes conozcan cómo funciona el sector público estatal financiado con sus impuestos, por ello la publicación de los informes de control financiero permanente o de auditorías públicas, una vez finalizado el proceso de puesta en superficie de las recomendaciones y conclusiones de los informes y conocida la correspondiente respuesta de los órganos controlados, debería ser obligatoria para la Administración, lo que impulsaría a los

centros gestores a una mayor dedicación al cumplimiento de los objetivos de su programa, toda vez que pueden ser conocidos no solo por el resto de la Administración Pública sino por el contribuyente.

1.3.2. Auditoría y Control en el ámbito público.

En el ámbito de la Administración Pública, el Comité del Sector Público de la Federación Europea de Expertos Contables establece tres principios fundamentales del gobierno de las instituciones: transparencia, integridad y rendición de cuentas.

Para Barrio Tato y Barrio Carvajal (2008), estos principios, definidos en el informe Cadbury en el contexto del sector privado, deberían adaptarse al sector público considerando: la transparencia hacia los terceros interesados, la integridad basada en la honestidad y la rendición de cuentas de los órganos de gobierno. Por ello, recomiendan que los elementos específicos del sistema de control interno a incluir en el informe de la dirección sean los establecidos en el capítulo dedicado a la información a terceros según el Informe COSO.

Se recomienda adoptar, para la mejora continua del sistema de control de riesgos, las mejores prácticas internacionales de transparencia y buen gobierno, tales como el marco *Enterprise Risk Management* (ERM) y el *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO).

Por otro lado, hay autores que destacan las limitaciones que se pueden derivar de la aplicación de las auditorías en el ámbito privado al sector público, sobre todo en lo relativo al secreto profesional, que puede condicionar el principio de transparencia que a todo ente público debe cumplir.

Es por ello que Gómez Maldonado (2009) señala el condicionamiento que prevalece en la auditoría aplicada a la esfera pública por parte de la auditoría privada, ha sujetado al auditor a mantener en secreto la información que maneja.

En este sentido el Código de Ética, publicado por el Comité de Normas de Auditoría de la INTOSAI (1998), en el capítulo 4, establece el secreto profesional, y dice: “*La información obtenida por los auditores en el proceso de auditoría no deberá revelarse a terceros, ni oralmente ni por escrito*”, así mismo esta norma también señala “*Las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) tienen libertad para decidir el contenido de sus informes de auditoría*”.

Sin embargo, la libertad es básicamente una elección, luego cabe preguntar ¿Cómo se demuestra o garantiza a la ciudadanía que una Entidad de Fiscalización eligió correctamente? Entonces ¿Cómo las EFS podrán cumplir con la independencia si sus funciones están basadas en la discrecionalidad? Así, el secreto se ha convertido en guía para el auditor, sancionado si lo viola y justificado si calla.

Luis Muñoz Garde, 2007 (citado por Gómez Maldonado, 2009), presidente de la Cámara de Comptos de Navarra, señala: *“Abrir nuestras sedes abiertas y programas de visitas colectivos interesados, también simboliza una actitud positiva, un deseo de apertura, de transparencia, exigible a todas las instituciones y mas si cabe a estas”*

Incluso Popritkin, Alfredo R. 2006 (citado por Gómez Maldonado, 2009) llega a decir: *“no me imagino cómo un auditor interno que incrimine a su jefe, puede sobrevivir en una organización de la que espera que le siga pagando el sueldo”*. Aunque tampoco se imagina cómo un Auditor Superior, Controlador General, o Presidente del Tribunal de Cuentas puede sobrevivir en una institución donde tiene que cumplir con los compromisos e intereses del poder.

En este contexto para Jiménez Montañés (2006) la actividad de Auditoría Interna, sólo podrá garantizar calidad sobre los aspectos que desarrolla, si el propio departamento de auditoría interna está certificado como de “calidad”, mediante el cumplimiento de un conjunto de exigencias, dependiendo del sistema de certificación utilizado para su propia valoración. De esta forma, se podrá garantizar la máxima que propone el Institute of Internal Auditors, “Auditando para crear valor”.

La necesidad de este tipo de certificación surge a raíz de la entrada en vigor en los Estados Unidos de la ya citada anteriormente Ley Sarbanes-Oxley, que ha implicado la necesidad de transparencia en las organizaciones; es decir, la consecuencia de auditorías realizadas poco claras implican graves sanciones para los responsables de las mismas. Al mismo tiempo, esta ley plantea la exigencia de que las memorias de auditoría de las sociedades que cotizan en Estados Unidos, incluyan un informe de auditoría documentando los controles internos y los procedimientos desarrollados dentro de la empresa. Esto garantizará la certificación, por parte de la auditoría, de la efectividad del control interno de la entidad; requisito indiscutible para la Auditoría de los Estados Financieros.

La sección 404 de la propia Ley Sarbanes “Evaluación de la gerencia de los controles internos”, citada anteriormente, requiere que la dirección de la empresa emita un Informe Anual respecto de su evaluación del Control Interno sobre la preparación de los Estados Financieros, que incluya:

- La responsabilidad de la Dirección de establecer y mantener un sistema adecuado de Control Interno sobre la preparación de los Estados Financieros.
- La identificación del marco de control, como el Informe COSO (no establecido como obligatoria, pero con mención especial en la Ley), utilizado por la empresa para la evaluación del Control Interno.
- La evaluación de la efectividad del Control Interno, incluyendo explícitamente un párrafo respecto de si el mismo es o no efectivo.
- Una declaración informando que los Auditores Externos, conjuntamente con la auditoría de los Estados Financieros, han probado la evaluación del Control Interno realizado por la empresa.

A nivel europeo la ejecución de los controles internos tanto por la UE como por los Estados miembros se desarrolla mediante auditorías aplicando “normas generalmente aceptadas”. En este sentido, se crean, entre otras organizaciones la Federación Internacional de Contadores (*Internacional Federation of Accountants*), la cual impulsó la creación de un cuerpo normativo común mediante la emisión de las Normas Internacionales de Auditoría (*International Auditing Standards*), las denominadas normas del IFAC. Dichas normas de auditoría han sido adoptadas por las firmas privadas dentro del ámbito territorial europeo en el desarrollo de las auditorías.

Por otro lado, los órganos de control externo del sector público como forma de estandarizar toda la normativa aplicable en este campo emiten sus propias normas a través de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (*International Organization of Supreme Audit Institution*), las denominadas normas de auditoría INTOSAI, cuyo seguimiento es impulsado por la Unión Europea.

Por tanto a juicio de Urbano López de Meneses (2009) se pueden determinar como normas de auditoría generalmente aceptadas, tanto las las ampliamente utilizadas dentro del sector privado, es decir, las normas del IFAC o las del American Institute of Certified Public Accountants, como las utilizadas por el sector público, esto es, las normas INTOSAI.

Para esta autora las opciones respecto de las posibles normas aplicables al modelo de control interno armonizado en la Unión Europea son las siguientes:

- Por un lado, se podrían aplicar las normas de auditoría del sector privado, en concreto las normas del IFAC, lo que evitaría un tratamiento divergente entre la auditoría del sector público y del sector privado y lo que, a la vez, supondría un acercamiento al proceso de armonización de la auditoría privada actualmente en marcha en la Comunidad.
- Por otro lado, se podría optar por aplicar al modelo de control interno armonizado las normas de auditoría aplicadas por los controladores externos del sector público, es decir, aplicar las normas INTOSAI, consiguiéndose de esta forma un acercamiento entre los resultados obtenidos por todos los controladores públicos ya sean internos o externos.

Desde su inicio, la guía de INTOSAI de 1992 para las normas de control interno, fue concebida como un documento vital para el diseño, implantación y evaluación del control interno. Posteriormente con objeto de incorporar los avances significativos y recientes en control interno, la guía incluyó en sus directrices el informe COSO. Convirtiéndose de esta forma en un instrumento de gran utilidad tanto para el sector público, como ejemplo de un marco sólido de control interno para las organizaciones, como para los auditores como herramienta de evaluación.

En la actualidad son muchos los autores que abogan por la implantación de un sistema de control interno en las empresas según el Informe COSO. En este sentido es de destacar a Mosqueda Almanza (2000), que señala las relaciones existentes entre el establecimiento de una política de precios de transferencia internacionales y el proceso de control interno desde el punto de vista del informe COSO en las empresas multinacionales.

En este sentido países como Dinamarca, Finlandia, Suecia o Francia están aplicando como normas y principios de auditoría generalmente aceptados, las normas de auditoría INTOSAI o las han adaptado en su legislación interna, en el ejercicio de las actuaciones de auditoría interna.

1.4 EL INFORME COSO

1.4.1. Partes del Informe COSO

En este epígrafe se realiza un análisis de los aspectos más destacados del Informe COSO. Este Informe es el resultado de un trabajo realizado durante más de cinco años por el grupo de trabajo que la Comisión Treadway formó con el objetivo fundamental de definir un nuevo marco conceptual del control interno capaz de integrar las diversas definiciones y conceptos que hasta ahora se han venido utilizando sobre este tema.

El grupo de trabajo estaba constituido por representantes de la American Accounting Association (AAA), American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Financial Executive Institute (FAI), Institute of Internal Auditors (IIA) e Institute of Management Accountants (IMA).

Las siglas COSO corresponden al Committee of Sponsoring Organizations de la Treadway Commissions, National Commission on Fraudulent Financial Reporting, creada en Estados Unidos en 1985 por las instituciones ya citadas, con la finalidad de identificar los factores que originan la presentación de información financiera falsa o fraudulenta y emitir las recomendaciones que garantizaran la máxima transparencia informativa en este sentido. La redacción del informe fue encomendada a Coopers & Lybrand.

El informe se presenta en cuatro secciones:

- 1) La primera es un “Resumen para la Dirección”, que constituye una visión general del marco de control interno dirigida a la alta dirección, los miembros del consejo de administración, los legisladores y los organismos de control.
- 2) La segunda es el “Marco general de referencia”, define el control interno, describe sus componentes y ofrece criterios que pueden ser utilizados por la dirección, el consejo y otros para evaluar sus sistemas de control.
- 3) La tercera “Información a terceros”, es un documento complementario que sirve de guía para aquellas entidades que publican información sobre el control interno, al mismo tiempo que formulan sus cuentas estatutarias.
- 4) La cuarta “Herramientas de evaluación”, ofrece ciertas herramientas que pueden ser útiles para realizar una evaluación de un sistema de control interno

1.4.2 Definición y Objetivos

El Informe COSO define el control interno como un proceso efectuado por el Consejo de Administración, la Dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de objetivos dentro de las siguientes categorías:

- Eficacia y eficiencia de las operaciones
- Fiabilidad de la información financiera
- Cumplimiento de las leyes y normas aplicables

De esta definición se desprenden las siguientes características que conlleva un sistema de control interno:

- 1) El control interno es un proceso. Es un medio utilizado para la consecución de un fin, no un fin en sí mismo. El control interno no constituye un acontecimiento o una circunstancia aislados, sino una serie de acciones que se extienden por todas las actividades de una entidad. Estas acciones son omnipresentes e inherentes a la gestión del negocio por parte de la dirección.
- 2) El control interno lo llevan a cabo las personas. No se trata solamente de manuales de políticas impresos, sino las personas en cada nivel de la organización. Por tanto el control interno lo llevan a cabo el consejo de administración, la dirección, y los demás miembros de la entidad. Lo realizan los miembros de una organización, mediante sus acciones y palabras. Son las personas quienes establecen los objetivos de la entidad e implantan los mecanismos de control.
- 3) El control interno sólo puede aportar un grado de seguridad razonable, no la seguridad total, a la dirección y al consejo de administración de la entidad.
- 4) El control interno está pensado para facilitar la consecución de objetivos en una o más de las diferentes categorías que, al mismo tiempo, se solapan. Cada entidad tiene una misión, la cual determina sus objetivos y las estrategias necesarias para alcanzarlos. Los objetivos pueden establecerse para la organización como conjunto o dirigirse a determinadas actividades dentro de la misma.

El Informe COSO clasifica los objetivos de cualquier organización en tres categorías:

- **Objetivos relacionados con las operaciones.** Referidos a la eficacia y a la eficiencia de la entidad, incluyendo los objetivos de rendimiento y rentabilidad y al salvaguarda de los recursos contra posibles pérdidas. Son objetivos que varían en función de la dirección respecto a estructuras y rendimiento.
- **Objetivos relacionados con la información financiera.** Se refieren a la preparación de estados financieros fiables y a la prevención de la falsificación de la información financiera publicada.
- **Objetivos de cumplimiento.** Se refieren al cumplimiento de las leyes y normas a las que están sujetas la entidad.

1.4.3 Componentes de control interno

El control interno consta de cinco componentes relacionados entre sí. Estos se derivan del estilo de dirección del negocio y están integrados en el proceso de gestión. Los componentes son los siguientes:

- **Entorno de control.-** El núcleo de un negocio es su personal (sus atribuciones individuales, incluyendo la integridad, los valores éticos y la profesionalidad) y el entorno en el que trabaja. Los empleados son el motor que impulsa la entidad y los cimientos sobre los que descansa todo.
- **Evaluación de riesgos.-** La entidad debe conocer y abordar los riesgos con los que se enfrenta. Ha de fijar objetivos, integrados en las actividades de ventas, producción, comercialización, finanzas, etc., para que la organización funcione de forma coordinada. Igualmente, debe establecer mecanismos para identificar, analizar y tratar los riesgos correspondientes.
- **Actividades de control.-** Deben establecerse y ejecutarse políticas y procedimientos que ayuden a conseguir una seguridad razonable de que se lleven a cabo de forma eficaz las acciones consideradas necesarias para afrontar los riesgos que existen respecto a la consecución de los objetivos de la entidad.

- **Información y comunicación.-** Las mencionadas actividades están rodeadas de sistemas de información y comunicación. Estos permiten que el personal de la entidad capte e intercambie la información requerida para desarrollar, gestionar y controlar sus operaciones.
- **Supervisión.-** Todo el proceso ha de ser supervisado, introduciéndose las modificaciones pertinentes cuando se estime oportuno. De esta forma, el sistema puede reaccionar ágilmente y cambiar de acuerdo con las circunstancias.

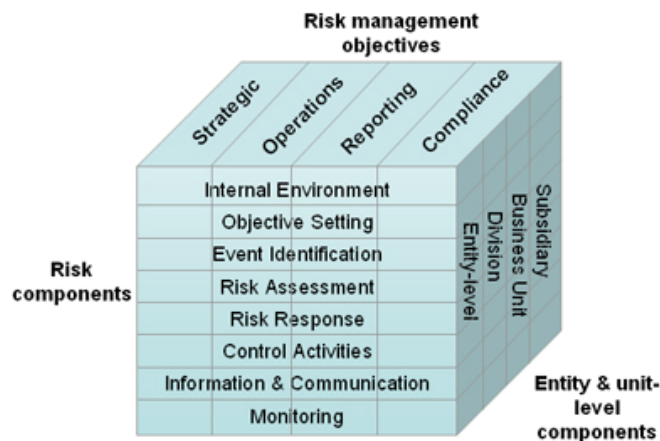
Existe una relación directa entre los objetivos, que es lo que la entidad se esfuerza por conseguir, y los componentes, que representan lo que necesita para cumplir dichos objetivos. De esta interacción y a modo de ejemplo se pueden obtener las siguientes conclusiones:

- La información financiera y no financiera procedente tanto de fuentes internas como externas (que es parte del componente de información y comunicación) es necesaria para gestionar eficazmente las operaciones empresariales, formular los estados financieros fiables y determinar si la entidad está cumpliendo la legislación aplicable.
- El establecimiento y la ejecución de políticas y procedimientos de control para asegurar que se están llevando a cabo los planes, programas y otras directrices de la dirección (que representan el componente de actividades de control) es también relevante para las tres categorías de objetivos.
- Asimismo, los cinco componentes tiene relevancia para cada categoría de objetivos. Por ejemplo, en la categoría de eficacia y eficiencia de las operaciones los cinco componentes son aplicables e importantes para su consecución.

El control interno puede considerarse eficaz en cada una de las tres categorías, si el consejo de administración y la dirección tienen una seguridad razonable de que:

- Disponen de la información adecuada sobre hasta qué punto se están logrando los objetivos operacionales de la entidad.
- Se preparan de forma fiable los estados financieros públicos.
- Se cumplen las leyes y normas aplicables.

Mientras que el control interno es un proceso, su eficacia es un estado o condición del proceso en un momento dado. La determinación de si un sistema de control interno es “eficaz” o no constituye una toma de postura subjetiva que resulta del análisis de si están presentes y funcionando eficazmente los cinco componentes. Su funcionamiento eficaz proporciona un grado de seguridad razonable de que una o más de las categorías de objetivos establecidas van a cumplirse. Por consiguiente, estos componentes también son criterios para determinar si el control interno es eficaz. El siguiente esquema muestra las relaciones entre unidades, actividad y objetivos.



The COSO Enterprise Risk Management Framework

Los mencionados componentes y criterios se aplican a un sistema de control interno en su conjunto, o a una o más categorías de objetivos. Al considerar una categoría determinada (controles sobre la información financiera, por ejemplo) se deben cumplir los cinco criterios para poder concluir que el control interno de la información es eficaz.

Puesto que el control interno es parte del proceso de gestión, los componentes se analizan en el contexto de las acciones que la dirección desarrolla a la hora de gestionar su negocio. Sin embargo, no todos los actos de la dirección constituyen elementos de control interno. El establecimiento de objetivos constituye una función importante de la dirección, es un requisito previo del control interno. De la misma forma, muchas de las decisiones o acciones de la dirección no son componentes del control interno. A modo de ejemplo, las siguientes acciones de gestión llevadas por la dirección no son consideradas como componentes del control interno: la planificación estratégica, el establecimiento de los objetivos para cada actividad, la gestión de riesgos y las acciones correctivas.

1.4.3.1 Entorno de control

El ambiente de control constituye el punto fundamental para el desarrollo de las acciones y refleja la actitud asumida por la alta dirección en relación con la importancia del control interno y su incidencia sobre las actividades de la entidad y resultados, por lo que debe tener presente todas las disposiciones, políticas y regulaciones que se consideren necesarias para su implantación y desarrollo exitoso.

El ambiente de control fija el tono de la organización al influir en la conciencia del personal. Este puede considerarse como la base de los demás componentes del control interno.

La dirección de la entidad y el auditor interno, son los encargados de crear un ambiente adecuado mediante una estructura organizativa efectiva, de sanas políticas de administración y así se logra que las leyes y políticas sean asimiladas de mejor forma por el trabajador.

El ambiente de control es, la base para el desarrollo del resto de elementos, sus fundamentos claves son:

➤ Integridad y valores éticos

La integridad, los valores éticos, la competencia profesional y el compromiso de todos los componentes de la organización, así como su adhesión a las políticas y objetivos establecidos.

Los objetivos de una entidad y la manera en que se consiguen están basados en las distintas prioridades, juicios de valor y estilos de gestión. Estas prioridades y juicios de valor, que se traducen en normas de comportamiento, reflejan la integridad de la dirección y su compromiso con los valores éticos.

La integridad es un requisito previo al comportamiento ético en todos los aspectos de las actividades de una empresa. Tal y como estableció la Comisión Treadway *“un clima ético vigoroso dentro de la empresa, y a todos los niveles de la misma, es esencial para el bienestar de la organización, de todos sus componentes y del público en general. Un clima así contribuye de forma significativa a la eficacia de las políticas y de los sistemas de control de la empresa y permite influir sobre los comportamientos que no están sujetos ni a los sistemas de control mas elaborados.”*

Cada vez más, la dirección de las empresas bien gestionadas acepta la opinión de que la ética da sus frutos, de que el comportamiento ético es un buen negocio. Fijarse únicamente en los resultados inmediatos puede resultar perjudicial, incluso a corto

plazo. Concentrarse únicamente en las ventas o el beneficio a toda costa a menudo da lugar a acciones y reacciones no deseadas. Las tácticas de venta agresivas, la inflexibilidad en las negociaciones o las ofertas implícitas de soborno, por ejemplo, pueden provocar reacciones con efectos tanto inmediatos como duraderos.

El comportamiento ético así como la integridad de la dirección son productos de una “cultura corporativa”, ésta se materializa en las normas éticas y de comportamiento y en la forma en que dichas normas se comunican y refuerzan en la práctica. Las políticas oficiales especifican los que la dirección desea que ocurra. La cultura corporativa determina lo que en realidad ocurre y las reglas que se obedecen, modifican o ignoran.

Como ya se ha apuntado el poner el énfasis en los resultados, sobre todo a corto plazo, fomenta un entorno en el que se impone un precio muy alto al fracaso. Algunos de los motivos por los que se cometen actos de fraude o se incurre en prácticas cuestionables a la hora de presentar información financiera y se cometen otros tipos de comportamiento poco ético son los siguientes: presiones para alcanzar objetivos poco realistas, gratificaciones en las que el rendimiento tiene un peso específico muy importante y por último los límites máximos y mínimos en los sistemas de gratificaciones. La eliminación de estos incentivos y tentaciones puede ser de gran ayuda para evitar o reducir comportamientos poco deseables.

La existencia de un código de conducta escrito y de documentación acreditativa de que los empleados lo han recibido y lo entienden, no constituye una garantía de que éste se esté aplicando. La mejor forma de garantizar el cumplimiento de las normas éticas, independiente de si están o no expuestas en un código de conducta escrito, es a través del comportamiento y el ejemplo de la alta dirección.

➤ **Compromiso de competencia profesional**

El nivel de competencia debe reflejar el conocimiento y las habilidades necesarias para llevar a cabo las tareas de cada puesto de trabajo. Suele ser función de la dirección determinar el grado de perfección con el que debe llevarse a cabo cada tarea, función que debe desarrollarse teniendo en cuenta los objetivos de la entidad, así como las estrategias y los planes de la dirección para su consecución. De tal forma que suele buscarse un equilibrio entre el nivel de competencia deseado y el coste.

La dirección debe especificar el nivel de competencia requerido para las distintas tareas y traducirlo en requerimientos de conocimientos y habilidades. Los métodos de contratación de personal deben asegurar que el candidato posea el nivel de

preparación y experiencia, ajustados a los requisitos del cargo. Una vez incorporado a la entidad, debe recibir la orientación, capacitación y adiestramiento necesario en forma práctica y metódica.

➤ **Consejo de administración y comité de auditoría**

Tanto el entorno de control como la cultura de la organización están influidos de forma significativa por el consejo de administración y el comité de auditoría. Los factores a tener en cuenta en este punto son:

- El grado de independencia del consejo o el comité de auditoría respecto de la dirección, la experiencia y calidad de sus miembros, grado de implicación y vigilancia y el acierto de sus acciones.
- La frecuencia con que se plantean y tratan preguntas difíciles a la dirección acerca de planes o comportamientos.
- La interacción del consejo o comité de auditoría con los auditores internos o externos.

La actividad del consejo de administración es esencial para garantizar la eficacia del control interno, ya que el consejo debe estar preparado para cuestionar y supervisar las actividades de la dirección, presentar opiniones alternativas y tener disposición para actuar cuando surgen incidencias o problemas. Por este motivo debe incluir entre sus miembros a consejeros externos ajenos a la entidad. El número de consejeros externos debe adecuarse a las circunstancias de la entidad, si bien normalmente se necesitará más de un consejero externo para que el consejo tenga el equilibrio necesario.

➤ **La filosofía de dirección y el estilo de gestión**

La filosofía de dirección y el estilo de gestión afectan a la manera en que la empresa es gestionada, e incluso al tipo de riesgo empresarial que se acepta. El estilo de gestión engloba también otros componentes como es la actitud adoptada en la presentación de información financiera, la selección de las alternativas disponibles respecto a los principios de contabilidad aplicables, la escrupulosidad y prudencia con que se obtienen las estimaciones contables y las actitudes hacia las funciones informáticas y contables, así como hacia el personal.

➤ **Estructura Organizativa**

La estructura organizativa proporciona el marco en que se planifican, ejecutan, controlan y supervisan las actividades para la consecución de los objetivos de la empresa.

Entre los factores mas significativos a tener en cuenta están la definición de las áreas clave de autoridad y responsabilidad y el establecimiento de vías adecuadas de comunicación. Una entidad desarrollará la estructura organizativa que mejor se adapte a sus necesidades, teniendo en cuenta su tamaño y la naturaleza de las actividades que desarrolla. Pero sea cual sea la estructura, las actividades de una entidad deben estar organizadas con el fin de llevar a cabo las estrategias diseñadas para conseguir los objetivos específicos de las misma.

➤ **Asignación de autoridad y responsabilidad**

Este aspecto del control interno incluye tanto la asignación de autoridad y responsabilidad para las actividades de gestión como para el establecimiento de las relaciones de jerarquía y de las políticas de autorización. Se refiere a la medida en que se autoriza e impulsa al personal, tanto a nivel individual como de equipo, a utilizar su iniciativa a la hora de abordar temas y solucionar problemas y establece límites a su autoridad. Asimismo, trata de las políticas que describen las prácticas empresariales adecuadas, conocimientos y experiencia del personal clave, y los recursos puestos a su disposición para llevar a cabo sus funciones.

Para que el control interno tenga éxito es necesario garantizar que los riesgos se asumen en función de la capacidad de los responsables de identificar y minimizar los mismos en base a prácticas prudentes de sopesar las pérdidas contra los beneficios potenciales de una buena decisión empresarial.

También es necesario asegurarse que todo el personal entiende los objetivos de la entidad, siendo indispensable que todo miembro de la organización sepa cómo su actuación se relaciona con las de los demás y contribuye a la consecución de los objetivos.

➤ **Políticas y prácticas en materia de recursos humanos**

Las prácticas aplicadas en el campo de los recursos humanos indican a los empleados los niveles de integridad, comportamiento ético y competencia que se espera de ellos. Estas prácticas se refieren a las acciones de contratación, orientación, formación evaluación, asesoramiento, promoción, remuneración y corrección.

Es indispensable que el personal esté preparado para hacer frente a nuevos retos a medida que las empresas se enfrentan a cambios y se hacen más complejas, debido en parte a los rápidos cambios que se están produciendo en el mundo de la tecnología y al aumento de la competencia. La instrucción y la formación en el puesto de trabajo, deben preparar al personal para que pueda mantener el ritmo y hacer frente de forma eficaz al entorno cambiante. Asimismo, aumentará la capacidad de la entidad para poner en marcha iniciativas de calidad. Para conseguir todo esto la contratación de personal competente y la formación esporádica no es suficiente, es necesario que el proceso de formación sea continuo.

➤ **Diferencias e implicaciones**

El entorno de control de las divisiones operativas autónomas y de las filiales extranjeras y nacionales de una entidad puede diferir de forma significativa, debido a las diferencias en las prioridades de la alta dirección en los juicios y en los estilos de dirección. Es importante reconocer el efecto que los distintos entornos de control pueden tener sobre los demás componentes de un sistema de control interno.

Un entorno de control ineficaz podría tener consecuencias graves, pudiendo generar una pérdida financiera, una pérdida de imagen o un fracaso empresarial. Para ello es necesario que la actitud de y preocupación de la alta dirección respecto al control interno se filtre a través de toda la organización.

➤ **Evaluación del Ambiente de Control**

Incluye las siguientes cuestiones:

- Conocimiento y aceptación consciente de las normas escritas (Códigos de Conducta) y de ética establecidos en la organización, que debe incluir cuestiones referidas a las prácticas empresariales de general aceptación, los conflictos de intereses y los niveles esperados de comportamiento ético.
- Comprobar que las respuestas sean eficientes y contundentes en los casos de actuaciones no conformes con las reglas establecidas, sobre la base de lo establecido en la legislación vigente. Verificar que se comunican las medidas correctivas para que sean conocidas por toda la entidad.
- Cumplimiento de los procedimientos de selección, capacitación, formación, evaluación y promoción de los recursos humanos necesarios en la organización, así como que estén definidos, de forma clara y explícita, los contenidos de cada puesto de trabajo y actividades que se le vinculan.

- Evaluar si la estructura organizativa es adecuada al tamaño de la entidad, tipo de actividad y objetivos aprobados, si se definen las líneas de responsabilidad y autoridad, así como los canales por los que fluye la información.
- Valorar la utilización de estilos de dirección correctos en cualquiera de los niveles jerárquicos de la organización, en lo referente al respeto por los procedimientos de control interno implantados. Verificar que el comité de control funcione adecuadamente y contribuya al mejoramiento continuo del sistema de control interno implantado.

1.4.3.2 Evaluación de riesgos

Una condición previa a la evaluación de los riesgos es el establecimiento de objetivos en cada nivel de la organización que sean coherentes entre sí. La evaluación del riesgo consiste en la identificación y análisis de los factores que podrían afectar la consecución de los objetivos y, en base a dicho análisis, determinar la forma en que los riesgos deben ser gestionados.

Los objetivos generales de una organización vienen representados normalmente por la misión y los valores que la entidad considera prioritarios. Estos objetivos, junto con la evaluación de los puntos fuertes y débiles de la entidad y de las oportunidades y amenazas del entorno, llevan a definir una estrategia global. Los objetivos específicos se derivan de esa estrategia global de la entidad.

Como ya hemos señalado los objetivos pueden agruparse en tres grandes categorías:

➤ **Objetivos relacionados con las operaciones.**

Estos objetivos están relacionados con la consecución del objeto social. Estos objetivos deben reflejar el entorno empresarial, industrial y económico en que desenvuelve la entidad. La dirección debe asegurarse de que los objetivos están basados en la realidad y en las exigencias del mercado y están expresados en términos que permiten que se evalúe adecuadamente el rendimiento.

➤ **Objetivos relacionados con la información financiera**

Estos objetivos están dirigidos a la preparación de estados financieros fiables, incluyendo los estados intermedios y los abreviados y los datos seleccionados que se deriven de dichos estados destinados al público.

La **fiabilidad** implica la preparación de estados financieros que estén adecuadamente presentados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados u otros principios de contabilidad relevantes o apropiados.

La presentación adecuada de la información financiera requiere:

- Que los principios de contabilidad aplicados sean de aceptación general y apropiados a las circunstancias.
- Que los estados financieros faciliten información suficiente sobre los temas que puedan afectar a su utilización, comprensión e interpretación. Para ello la información debe de presentarse clasificada y resumida de forma razonable.
- Que los estados financieros reflejen las transacciones y acontecimientos acaecidos, los resultados de las operaciones y los flujos de caja de forma adecuada, dentro de los límites razonables y prácticos que sea factible conseguir en la preparación de los estados financieros. Inherente al término razonabilidad es el concepto de **importancia relativa**.

Transacción supone un intercambio entre una entidad y un tercero

Acontecimiento es un hecho que puede afectar a la presentación de información financiera.

Debe reconocerse que a menudo el proceso de presentar información financiera es el resultado de juicios de las personas que los han preparado, así como de estimaciones y previsiones relativas a las actividades futuras. Así y a modo de ejemplo, la distribución de los costes directos de producción y la asignación de los gastos generales de producción y la amortización de los equipos de fabricación son acontecimientos que pueden afectar a la presentación de la información financiera.

Bajo estos principios, los objetivos relacionados con la información financiera deben contener una serie de requisitos que están basados en principios de auditoría financiera:

- Existencia o efectividad: Los activos, pasivos y derechos existen a una fecha concreta y las transacciones contabilizadas representan acontecimientos que efectivamente ocurrieron durante un período determinado.
- Totalidad: Todas las transacciones y otros acontecimientos o circunstancias, que tuvieron lugar durante un período específico y debieron haber sido reconocidos, han sido efectivamente contabilizados en el transcurso del mismo.
- Derechos y obligaciones: Los activos son los derechos y los pasivos son las obligaciones de la entidad a una fecha determinada.

- Valoración o asignación: Los elementos del activo y del pasivo y los ingresos y los gastos están contabilizados por importes adecuados de acuerdo con principios de contabilidad adecuados y pertinentes. Las transacciones son matemáticamente exactas respecto al importe y están adecuadamente resumidas y registradas en los libros de la entidad.
- Presentación y desglose: Las informaciones que aparecen en los estados financieros están adecuadamente descritas, agrupadas y clasificadas.

➤ **Objetivos de cumplimiento.**

Las entidades deben desarrollar sus actividades y, con frecuencia, adoptar medidas específicas en función de las leyes y normas aplicables. Estas leyes y normas establecen requisitos mínimos de comportamiento que la entidad debe integrar en sus objetivos de cumplimiento.

En muchos casos un objetivo dentro de una categoría puede solaparse o apoyar un objetivo de otra categoría. Así un objetivo de “Facilitar a la dirección de la planta información relevante sobre el mix de producción de materias primas en el plazo deseado” puede estar relacionado con las tres categorías de objetivos. Los datos obtenidos pueden apoyar decisiones sobre cambios respecto al mix (objetivos de operaciones), facilitar la supervisión del tratamiento de residuos peligrosos (objetivos de cumplimiento) y proporcionar información para la contabilidad analítica (objetivos de información financiera, así como de las operaciones).

La categoría en la que se encaja un objetivo puede depender a veces de las circunstancias. Por ejemplo la salvaguarda de los activos, los controles para impedir el robo de los mismos, tales como el mantener las existencias debidamente almacenadas y protegidas y asignar a un guarda para que verifique que se ha obtenido la verificación correspondiente para los movimientos de bienes, encajan dentro de la categoría de operaciones.

Estos controles normalmente no tendrían incidencia sobre la fiabilidad de la preparación de los estados financieros, ya que toda pérdida de existencias sería detectada como resultado de la inspección física periódica y contabilizada en los estados financieros. Sin embargo, si a efectos de la presentación de información financiera, la dirección depende únicamente de los registros de inventarios permanentes, tal como es el caso de la presentación de estados financieros

intermedios, los controles de seguridad física también encajarían dentro del objetivo representación fiable. Esto se debe a que sería preciso efectuar estos controles físicos así como los controles sobre los registros de inventarios permanentes para asegurarse de la fiabilidad de la información financiera pública.

Los objetivos deben ser complementarios y estar relacionados entre sí, es decir, no solo deben ser coherentes con las capacidades y expectativas de la misma, sino que también deben ser coherentes con los objetivos de sus unidades empresariales y funciones. Los objetivos de la entidad deben ser divididos en subobjetivos, coherentes con la estrategia global y enlazados con las actividades de toda la organización.

En los casos que los objetivos globales de la entidad son coherentes con las prácticas y actuaciones anteriores, la interrelación entre las distintas actividades puede considerarse como establecida. Sin embargo, en los casos en que los objetivos no se ajustan a las prácticas desarrolladas por la entidad en el pasado, la dirección debe considerar las existentes o asumir mayores riesgos. Si las nuevas prácticas no son coherentes con las prácticas del pasado (han cambiado criterios, circunstancias, etc.), cobra aún mayor importancia la necesidad de que los subobjetivos de las unidades empresariales o de las funciones sean coherentes con la nueva dirección.

A modo de ejemplo un objetivo consistente en “cubrir internamente más puestos de dirección mediante promociones” dependerá en gran medida de subobjetivos interrelacionados del área de recursos humanos referentes a la planificación de la sucesión, la evaluación, la formación y el desarrollo del personal. Los subobjetivos pueden modificarse de forma significativa si en el pasado se dependía en gran medida del reclutamiento externo.

Los **objetivos** relativos a las actividades deben de tener fundamentalmente dos características:

- Deben ser **claros**, es decir, fácilmente comprensibles para los individuos responsables de su realización.
- Deben ser **medibles**. Los empleados y la dirección deben haber llegado a un consenso sobre lo que ha de conseguirse y sobre la forma de determinar en que medida se han alcanzado los objetivos.

Los objetivos deben recoger el alcance y los recursos comprometidos en el cumplimiento de una actividad. La mayoría de las entidades establecen, para cada una

de sus actividades, una serie de objetivos que surgen tanto de los objetivos globales de la entidad como de las pautas relacionadas con la consecución de los objetivos de cumplimiento o de presentación de información financiera. Por ejemplo en el caso de las compras, pueden establecerse objetivos de operaciones relativos a:

- Compra de bienes que cumplan las especificaciones de ingeniería establecidas
- Negociación de precios y otras condiciones de compra aceptables
- Revisión y renovación cada año del contrato con los principales suministradores

La consecución de todos los objetivos establecidos para una actividad podría requerir una utilización desproporcionada de los recursos disponibles. En consecuencia resulta útil relacionar el conjunto de objetivos de una actividad con los recursos disponibles para su realización. Se pueden mencionar varias formas de liberar recursos:

- Una primera puede ser plantearse que objetivos por actividades no apoyan los objetivos globales de empresa ni los procesos empresariales de la misma. Con frecuencia, una función tendrá algún objetivo que ya no es relevante y que se mantiene como continuidad de prácticas pasadas (por ejemplo, la generación de informes mensuales no utilizados).
- Otra forma consiste en identificar los objetivos por actividad que son importantes o fundamentales para la consecución de los objetivos globales de la entidad.

Una vez definidos los objetivos el siguiente paso es la identificación del riesgo ante un incumplimiento de dichos objetivos. Los objetivos pueden ser explícitos (escritos) o implícitos, pero en cualquier caso es esencial que todos los riesgos sean identificados. Deben considerarse todas las interacciones significativas (referentes a bienes, servicios e información) que se produce en una entidad y los terceros.

La identificación de los riesgos es un proceso iterativo y que debe estar integrada con el proceso de planificación, y puede ser considerado desde dos ámbitos:

- Identificación de los riesgos a nivel de empresa
- Identificación de los riesgos a nivel de actividad

A nivel de empresa los riesgos pueden ser la consecuencia de factores externos: avances tecnológicos, necesidades cambiantes con los clientes que pueden influir en el desarrollo de los productos, nuevas normas y reglamentos que obliguen a modificar las estrategias y políticas de la empresa, cambios económicos del entorno, etc.

Los factores internos pueden estar propiciados por: averías en los sistemas informáticos, calidad de los empleados motivado los métodos de formación y

motivación, los cambios en las responsabilidades de los directivos que afecten a cambios en la forma de realizar determinados controles, la naturaleza de las actividades de la entidad, así como el acceso de del personal a los activos.

Entre las distintas técnicas de identificación de riesgos destacan las desarrolladas por auditores internos y externos en el momento de realizar el alcance de sus actividades, que incluyen métodos para establecer el orden de prioridad de las actividades de alto riesgo. Adicionalmente se pueden destacar otras prácticas como la revisión periódica de los factores económicos y sectoriales que afectan al negocio, las conferencias organizadas por la alta dirección o las reuniones con analistas especializados.

La identificación de los riesgos **a nivel de actividad** permite enfocar la evaluación de los riesgos en las unidades o funciones más importantes del negocio, como ventas, producción, marketing. En la mayoría de los casos, pueden identificarse numerosos riesgos para cualquier objetivo, ya sea implícito o explícito. En un proceso de compra, por ejemplo, una entidad puede tener un objetivo relacionado con el mantenimiento de un volumen adecuado de existencia de materia prima. Los riesgos de no conseguir tal objetivo incluyen la posibilidad de que los productos recibidos no cumplen determinadas especificaciones, o que no se reciban las cantidades necesarias, puntualmente y a un precio aceptable. Es posible que dichos riesgos afecten la manera de comunicar a los proveedores las especificaciones de los productos, así como en la exactitud de las previsiones de producción y su utilización, en la identificación de fuentes de suministros alternativas y en las prácticas de negociación.

Las posibles causas del incumplimiento de un objetivo van desde lo obvio hasta lo inexplicable y los efectos de tal incumplimiento pueden resultar desde muy relevantes a totalmente irrelevantes.

Una vez identificados los riesgos a nivel de entidad y de actividades se debe llevar a cabo un análisis de riesgos, dicho estudio incluirá;

- Una estimación de la importancia del riesgo
- Una evaluación de la probabilidad o frecuencia de que se materialice el riesgo. Como regla general los riesgos pueden clasificarse como: altos, moderados o bajos.
- Un análisis de cómo ha de gestionarse el riesgo, es decir, debe realizarse una evaluación de las medidas que conviene adoptar. Para ello será necesario efectuar un análisis de los costes en los que puede incurrir para reducir el

riesgo, así como de las medidas necesarias que la dirección deberá adoptar para gestionar dicho riesgo.

Hay que destacar que existe una diferencia entre el análisis de los riesgos, que forma parte del control interno, y los planes, programas y acciones resultantes que la dirección considere necesarios para afrontar dichos riesgos.

Por último es necesario señalar que en el contexto del análisis de riesgos, resulta fundamental que exista un proceso para identificar las condiciones que hayan cambiado y tomar las acciones necesarias ante las mismas. En este sentido los cambios producidos en la economía, el sector de actividad, la reglamentación y las actividades de la empresa hacen que un sistema de control interno que se considera eficaz en un contexto determinado quizás no lo será en otro. De tal forma que todas las entidades necesitan tener un proceso, ya sea formal o informal, que sirve para identificar las circunstancias que puedan afectar de forma significativa su capacidad de conseguir sus objetivos.

En este proceso de gestión del cambio la empresa deberá contar con mecanismos capaces de identificar y comunicar los acontecimientos o actividades que influyen en los objetivos de la entidad así como un análisis de las oportunidades o riesgos asociados. Una parte clave de dicho proceso la constituyen los sistemas de información, que captan, procesan, y suministran información sobre los acontecimientos, actividades y condiciones que indican la existencia de cambios ante los cuales la entidad debe reaccionar.

La dirección de la entidad deberá prestar una atención especial a los siguientes factores debido a su impacto potencial:

- *Cambios en el entorno operacional.* Las modificaciones de las leyes o del entorno económico pueden traducirse en un aumento de la competencia y generar riesgos totalmente nuevos.
- *Nuevos empleados.* Un alto nivel de rotación del personal, junto con la ausencia de sistemas eficaces formación y supervisión puede ser la causa de incidencias o problemas de control.
- *Sistemas de información nuevos o modernizados.* Normalmente unos controles que son eficaces dejen de serlo ante el desarrollo de nuevos sistemas, particularmente si esto ocurre en unos plazos excepcionalmente breves.

- *Crecimiento rápido.* Puede ocurrir que el volumen de operaciones de la entidad aumente de manera rápida y significativa que los sistemas existentes se vean sometidos a una presión tan grande que los controles dejen de funcionar. De igual manera si se producen cambios en los equipos responsables del tratamiento de datos o se refuerza el personal de administración, puede que los supervisores existentes sean incapaces de mantener un nivel adecuado de control.
- *Nuevas tecnologías.* Cuando se incorporan nuevas tecnologías en los procesos de producción o en los sistemas de información, es probable que resulte necesario modificar los controles internos.
- *Nuevas gamas, nuevos productos y nuevas actividades.* Cuando una entidad establece nuevas líneas de negocio o realiza operaciones con las que no está familiarizada, es posible que los controles existentes no sean adecuados.
- *Reestructuraciones internas.* Las reestructuraciones (una bajada en la actividad o una reducción de costes), pueden venir acompañadas de una reducción del personal y una supervisión y segregación de funciones inadecuadas, de forma que puede que se elimine un puesto de trabajo cuyo ocupante desempeña una función de control clave, sin que se establezca el control compensatorio oportuno.
- *Actividades en el extranjero.* Determinados riesgos pueden ser consecuencia de factores específicos como la economía y la legislación locales cuando se apertura nuevos negocios en el extranjero.

1.4.3.3 Actividades de control

Las actividades de control son las normas y procedimientos que constituyen las acciones necesarias para implementar las políticas y poder asegurar que se cumplen las directrices que la dirección ha establecido con el fin de controlar los riesgos.

La complejidad de una entidad, así como el tipo y el alcance de sus actividades, repercuten en sus actividades de control. Una organización compleja, con diversidad de actividades, se enfrentará a problemas de control más difíciles que una organización más sencilla y con actividades menos variadas. Una entidad con operaciones descentralizadas y con énfasis en la autonomía local en la innovación necesita un tipo de controles distintos de los aplicados por una entidad altamente centralizada.

Hay factores que influyen en la complejidad de una organización y, por tanto, en la naturaleza de sus controles: la localización y la dispersión geográfica, la importancia y la complejidad de las operaciones y métodos de proceso de datos.

Las actividades de control pueden **dividirse en tres categorías**, según el tipo de objetivo de la entidad con el que están relacionadas:

- Las operaciones
- La fiabilidad de la información financiera o
- El cumplimiento de la legislación aplicable.

Aunque algunos tipos de control están relacionados solamente con un área específica, con frecuencia afectan a diversas áreas. La categoría a la que pertenece un tipo de control, no es tan importante como la función que desempeña en la consecución de los objetivos de una actividad determinada.

A continuación se expone una **gama de actividades de control** que una entidad puede llevar a cabo:

- *Análisis efectuados por la dirección.* Con el fin de evaluar en qué medida se están alcanzando los objetivos, la dirección realiza un seguimiento de las iniciativas principales como campañas comerciales, programas de mejora de los procesos de producción o programas de reducción de costes.
- *Gestión directa de funciones por actividades.* Los responsables de las funciones o actividades revisan los informes sobre resultados alcanzados.
- *Proceso de información.* Se realiza una serie de controles para comprobar la exactitud, totalidad y autorización de las transacciones. Los datos introducidos en el ordenador se comprueban a través del punteo manual de las ediciones o por comparación automática con los ficheros de control aprobados. Se comprueba la secuencia numérica de las transacciones, los importes totales de los ficheros se comparan y se concilian con los saldos anteriores y con las cuentas de control. Las anomalías que requieran un seguimiento son analizadas por personal administrativo y son transmitidas a los responsables cuando resulta necesario.
- *Controles físicos.* Los equipos de fabricación, las inversiones financieras, la tesorería y otros activos son objeto de protección y periódicamente se someten a

recuentos físicos cuyos resultados se compararan con las cifras que figuran en los registros de control.

- *Indicadores de rendimiento.* Incluyen a modo de ejemplo, las fluctuaciones de los precios de compra, el porcentaje de pedidos urgentes y la proporción de devoluciones sobre el total de pedidos: mediante la investigación de los resultados inesperados o las tendencias anormales, la dirección identifica las circunstancias en las que existe el peligro de que no se consigan objetivos relativos al suministro de materiales. Si esta información se utiliza sólo como soporte a la toma de decisiones operacional, el análisis de los indicadores de rendimiento actúa, exclusivamente, como un control relativo a las operaciones. Si, por el contrario también se utiliza para el seguimiento de resultados inesperados procedentes del sistema de información financiera, el análisis de indicadores de rendimiento también contribuye al control, relativo a la información financiera.
- *Segregación de funciones.* Se separan determinadas actividades entre los empleados. Así por ejemplo se separan las responsabilidades de autorizar transacciones, de registrarlas y de gestionar los activos correspondientes.

Las actividades de control normalmente se apoyan en **dos elementos**:

- Las políticas que determinan lo que debería hacerse, y constituyen la base del segundo elemento.
- Los procedimientos necesarios para poder llevar a cabo esas políticas

Las acciones de seguimiento de las políticas y procedimientos pueden variar según el tamaño y la estructura organizativa de la empresa.

De forma paralela a la evaluación de riesgos, la dirección debería establecer y aplicar el plan de acción necesario para afrontarlos. Una vez identificadas, estas acciones también serían útiles para definir las operaciones de control que se aplicarían para garantizar su ejecución de forma correcta, y en el tiempo deseado.

Las actividades de control sirven como mecanismos para asegurar el cumplimiento del objetivo. Tales actividades podrían incluir tanto el seguimiento del desarrollo de las ventas por cliente comparándolo con el calendario previsto, como las medidas adoptadas para garantizar la exactitud de la información obtenida. En este sentido, el control es un elemento integrado en el proceso de gestión.

Por último en cuanto a la **evaluación de las actividades de control** se tendrá en cuenta si tales actividades están relacionadas con el proceso de evaluación de riesgos y si son apropiadas para asegurar que las directrices de la dirección se cumplen. Las personas encargadas de efectuar la evaluación tendrán en cuenta no solamente si las actividades de control empleadas son relevantes en base al proceso de evaluación de riesgos realizado, sino también si se aplican de manera correcta.

Dentro del componente de actividades de control el Informe COSO establece un apartado dedicado al control de los sistemas de información, ya que desempeñan un papel fundamental en la gestión de las empresas, con independencia de su tamaño o de que las informaciones obtenidas sean de naturaleza financiera, relativos a las actividades o referente a la reglamentación. Este análisis incluye tanto elementos manuales como informatizados que forman parte de los sistemas de información de una empresa.

Las **actividades de control en los sistemas de información** pueden agruparse en dos categorías:

- *Controles Generales* (también llamados controles globales informáticos o controles de la tecnología de la información), son aplicables a muchas o todas las operaciones y ayudan a asegurar su correcto funcionamiento.
 - *Controles de aplicación*, incluyen los procedimientos programados en el seno de las aplicaciones y los procedimientos manuales asociados para asegurar el control del proceso de los diversos tipos de transacciones.
- Los **controles generales** habitualmente incluyen:
- *Controles sobre las operaciones del centro de datos.* Éstos incluyen la organización y la planificación de trabajos, las intervenciones del operador, los procesos de salvaguarda y de recuperación de datos, así como los planes de emergencia, la planificación de la capacidad productiva y la distribución y el uso de los recursos.
 - *Controles sobre el software.* Incluyen los controles sobre la adquisición, la implantación y el mantenimiento del software necesario para el funcionamiento del conjunto del sistema y la ejecución de las aplicaciones: sistemas de explotación,

sistemas de gestión de bases de datos, software de telecomunicaciones, de seguridad y utilidades.

- *Controles sobre la seguridad de acceso.* Estos controles permiten proteger el sistema contra el acceso y el uso no autorizados, limitando el acceso de los usuarios autorizados a las aplicaciones o funciones que necesitan para su trabajo, contribuyendo a la segregación de funciones. Si están bien diseñados, estos controles pueden prevenir la piratería informática.
- *Controles sobre el desarrollo y mantenimiento de las aplicaciones.* La metodología debe proporcionar un control apropiado de las modificaciones introducidas en el sistema: el procedimiento de solicitud de aprobación del proyecto de modificaciones, análisis de las mismas, las aprobaciones, la verificación de los resultados y los protocolos de puesta en marcha permitirán asegurar que las modificaciones se introducen correctamente.

Una alternativa al desarrollo de programas por parte de la propia empresa consiste en la utilización de paquetes estándar, lo cual es la opción que más se viene utilizando últimamente.

- Los **controles de aplicación**. Están diseñados para controlar el funcionamiento de las aplicaciones. Permiten asegurar la totalidad y exactitud en el proceso de transacciones, su autorización y su validez.

La relación entre ambos tipos de controles se fundamenta en el hecho de que los controles generales son necesarios para asegurar el funcionamiento adecuado de los controles de aplicación que dependen de los procesos informáticos.

Los controles de operaciones del centro de proceso de datos y los controles de software de sistemas aseguran que se utilizan los archivos adecuados y que se actualizan correctamente.

1.4.3.4 Información y Comunicación

Todas las empresas han de obtener información relevante, tanto financiera como de otro tipo, relacionada con las actividades y acontecimientos internos y externos. La información a recoger debe ser de la naturaleza que la dirección haya estimado relevante para la gestión del negocio y debe llegar a las personas que la necesitan en la forma y el plazo que permitan la realización de sus responsabilidades de control y de sus otras funciones.

La información deberá ser relativa a los objetivos fijados por la empresa, ya sean relativos a las operaciones, a la información financiera o de cumplimiento de las leyes y normas. En este sentido la información financiera no se utiliza únicamente para formular los estados financieros para su difusión general, sino también en la toma de decisiones relativas a la explotación, incluyendo, a modo de ejemplo las correspondientes al control del rendimiento y la asignación de recursos.

Es imprescindible que la dirección disponga de datos fiables, a la hora de efectuar la planificación, preparar presupuestos, y fijar precios.

De igual forma, los datos relativos a las operaciones son fundamentales para la formulación de los estados financieros. Dichos datos incluirán tanto la información del día a día, tales como compras, ventas y otras transacciones, como los relativos a otros ámbitos como: el contexto económico y a los nuevos productos lanzados por la competencia. La información relativa a las emisiones contaminantes o a los datos del personal, también puede resultar necesaria para la consecución de los objetivos de cumplimiento con la reglamentación y de información financiera.

Los sistemas de información (bien sean informatizados, manuales o mezcla de ambos), deben identificar, recoger, procesar y divulgar tanto los datos generados internamente, tales como compras y ventas, como las actividades operativas internas, como puede ser el proceso de producción.

Para que los sistemas de información sean eficaces, no solamente deben identificar y recoger la información necesaria (financiera y no financiera), sino que también han de procesar dicha información y comunicarla en un plazo y de una forma que resulte útil para el control de las actividades de la entidad.

La calidad de la información generada por el sistema afecta a la dirección en la toma de decisiones adecuadas al gestionar y controlar las actividades de la entidad. La calidad de la información se refiere a los siguientes aspectos a los que debe dar respuesta el sistema de información:

- Contenido, en cuanto que debe contener la información necesaria
- Oportunidad, en cuanto se facilite en el tiempo adecuado
- Actualidad, que sea la más reciente posible
- Exactitud, de forma que los datos sean correctos
- Accesibilidad, que pueda ser obtenida fácilmente por las personas adecuadas

En cuanto a la comunicación, tal y como se ha apuntado los sistemas de información deben proporcionar información a las personas adecuadas, con objeto de que éstas puedan cumplir con sus responsabilidades operacionales, de información financiera o de cumplimiento. La comunicación puede ser interna o externa.

1) **Comunicación interna**

Además, de recibir la información necesaria para llevar a cabo sus actividades, todo el personal, especialmente los empleados con responsabilidades importantes deben tomar en serio sus funciones comprometidas al control interno. Cada función concreta ha de especificarse con claridad, cada persona tiene que entender los aspectos relevantes del sistema de control interno, cómo funcionan los mismos saber cuál es su papel y responsabilidad en el sistema.

Al llevar a cabo sus funciones, el personal de la empresa debe saber que cuando se produzca una incidencia conviene prestar atención no sólo al propio acontecimiento, sino también a su causa. De esta forma, se podrán identificar la deficiencia potencial en el sistema tomando las medidas necesarias para evitar que se repita. Asimismo, el personal tiene que saber cómo sus actividades están relacionadas con el trabajo de los demás, esto es necesario para conocer los problemas y determinar sus causas y la medida correctiva adecuada, El personal debe saber los comportamientos esperados, aceptables y no aceptables.

Los empleados también necesitan disponer de un mecanismo para comunicar información relevante a los niveles superiores de la organización, los empleados de primera línea, que manejan aspectos claves de las actividades todos los días, generalmente son los más capacitados para reconocer los problemas en el momento

que se presentan. Deben haber líneas directas de comunicación para que esta información llegue a niveles superiores, y por otra parte debe haber disposición de los directivos para escuchar

2) La comunicación externa

Además de una comunicación interna, ha de existir una eficaz comunicación externa. Los clientes y proveedores podrán aportar información de gran valor sobre el diseño y la calidad de los productos o servicios de la empresa, permitiendo que la empresa responda a los cambios y preferencias de los clientes. Por otra parte toda persona deberá entender que no se tolerarán actos indebidos, tales como sobornos o pagos indebidos.

En cuanto a la **evaluación de los sistemas de información** se deberá considerar la adecuación de los sistemas de información y la comunicación a las necesidades de la entidad, a continuación se relacionan algunos aspectos posibles a considerar:

Información.

- La obtención de información externa e interna y el suministro a la dirección de los informes necesarios sobre la actuación de la entidad en relación a los objetivos establecidos.
- El suministro de información a las personas adecuadas, con el suficiente detalle y oportunidad.
- El desarrollo o revisión de los sistemas de información, basado en un plan estratégico para los sistemas de información.
- El apoyo de la dirección al desarrollo de los sistemas de información necesarios.

Comunicación.

- La comunicación eficaz al personal, de sus funciones y responsabilidades de control.
- El establecimiento de líneas de comunicación para la denuncia de posibles actos indebidos.
- La sensibilidad de la dirección a las propuestas del personal respecto de formas de mejorar la productividad, la calidad, etc.
- La adecuación de la comunicación horizontal.
- El nivel de apertura y eficacia de las líneas de comunicación con clientes, proveedores y terceros.

- El nivel de comunicación a terceros de las normas éticas de la entidad.
- La realización oportuna y adecuada del seguimiento por parte de la dirección de las informaciones obtenidas de terceros, clientes, organismos de control, etc.

1.4.3.5 Supervisión

El proceso de supervisión asegura que el control interno continúa funcionando adecuadamente. Este proceso comprende la evaluación, por parte de empleados de nivel adecuado, de la manera en que se han diseñado los controles, de su funcionamiento, y de la manera en que se adoptan las medidas necesarias. Se aplicará a todas las actividades dentro de la entidad y a veces también a externos contratados. Esto se consigue mediante actividades de supervisión continua, evaluaciones periódicas o una combinación de ambas cosas.

La supervisión continua se da en el transcurso de las operaciones. Incluye tanto las actividades normales de dirección y supervisión, como otras actividades llevadas a cabo por el personal en la realización de sus funciones. El alcance y frecuencia de las evaluaciones dependerá de la evaluación de riesgos y de la eficiencia de los procesos de supervisión.

Los sistemas de control interno y, en ocasiones, la forma en que los controles se aplican, evolucionan con el tiempo, por lo que procedimientos que eran eficaces en un momento dado, pueden perder su eficacia o dejar de aplicarse. Las causas pueden ser la incorporación de nuevos empleados, defectos en la formación y supervisión, restricciones de tiempo y recursos y presiones adicionales.

Asimismo, las circunstancias en base a las cuales se configuró el sistema de control interno en un principio también pueden cambiar, reduciendo su capacidad de advertir de los riesgos originados por las nuevas circunstancias. En consecuencia, la dirección tendrá que determinar si el sistema de control interno es en todo momento adecuado y su capacidad de asimilar los nuevos riesgos.

Para la supervisión continuada existe una gran variedad de actividades que permiten efectuar un seguimiento de la eficacia el control interno, como comparaciones, conciliaciones, actividades corrientes de gestión y supervisión así como otras actividades rutinarias.

Las evaluaciones puntuales se producen cuando existe un replanteamiento del sistema de control interno. Con ocasión de dicho replanteamiento, se puede examinar la continuidad de la eficacia de los procedimientos de supervisión continuada.

Para una correcta supervisión del sistema de control interno es necesario tener en cuenta los siguientes apartados relativos a la evaluación:

- ❖ Alcance y frecuencia de la evaluación
- ❖ Proceso de evaluación
- ❖ Metodología
- ❖ Documentación
- ❖ Plan de acción
- ❖ Comunicación de deficiencias
- ❖ Evaluación

❖ Alcance y frecuencia de la evaluación

El alcance y la frecuencia de la evaluación del control interno variarán según la magnitud de los riesgos objeto de control y la importancia de los controles para la reducción de aquellos. Así los controles actuarán sobre los riesgos de mayor prioridad y los más críticos para la reducción de un determinado riesgo serán objeto de evaluación más frecuente.

Una evaluación de todo el sistema de control interno debe centrar la atención en cada uno de los componentes de control interno afectos a todas las actividades importantes. El alcance de la evaluación dependerá también de a cuál de las tres categorías de objetivos va enfocada (operacionales, de información financiera o de cumplimiento)

La evaluación del control interno forma parte de las funciones normales de auditoría interna y también resulta de peticiones especiales por parte del consejo de administración, la dirección general y los directores de filial o de división. Por otra parte, el trabajo realizado por los auditores externos constituye un elemento de análisis a la hora de determinar la eficacia del control interno. Una combinación del trabajo de las dos auditorías, la interna y la externa, posibilita la realización de los procedimientos de evaluación que la dirección considere necesarios.

❖ El proceso de evaluación

La evaluación de un sistema de control constituye un proceso, si bien los enfoques y técnicas varían, debe mantenerse una disciplina en todo el proceso. El evaluador deberá entender cada una de las actividades de la entidad y cada componente del sistema de control interno objeto de la evaluación. Conviene primero centrarse en el funcionamiento teórico del sistema, es decir en su diseño, lo cual implicará conversaciones previas con los empleados de la entidad y la revisión de la documentación existente.

La tarea del evaluador es averiguar el funcionamiento real del sistema. Es posible que, con el tiempo determinados procedimientos diseñados para funcionar de un modo determinado se modifiquen para funcionar de otro modo, o simplemente se dejen de realizar.

A veces se establecen nuevos controles, no conocidos por las personas que, en un principio, describieron el sistema, por lo que no se hallan en la documentación existente. A fin de determinar el funcionamiento real del sistema, se mantendrán conversaciones con los empleados que aplican y se ven afectados por los controles, se revisarán los datos registrados sobre el cumplimiento de los controles, o una combinación de estos dos procedimientos.

El evaluador analizará el diseño del sistema de control interno y los resultados de las pruebas realizadas. Este análisis se efectuará bajo la óptica de los criterios establecidos, con el objeto último de determinar si el sistema ofrece una seguridad razonable respecto a los objetivos establecidos.

❖ Metodología para la evaluación

Existe una gran variedad de metodologías y herramientas de evaluación, incluyendo hojas de control, cuestionarios y técnicas de flujogramación, técnicas cuantitativas, relaciones de objetivos de control, identificando los objetivos genéricos de control interno.

Algunas empresas, comparan sus sistemas de control interno con los de otras entidades, lo que se conoce generalmente como "benchmarking".

Las **herramientas de evaluación** se pueden utilizar de la siguiente manera:

- Individualmente, al evaluar un elemento específico, o de forma conjunta al evaluar todos los elementos.
- Al evaluar los controles relacionados con una categoría de control determinada, tal como la fiabilidad de la información financiera, o con mas de una categoría.
- Al centrarse en determinadas actividades (tales como adquisiciones o ventas), o en todas las actividades.

El informe COSO presenta las herramientas de la siguiente manera:

- A) En primer lugar un conjunto de formularios, organizados por componentes, para facilitar la recopilación de los resultados con el fin de realizar una evaluación global.
- B) Un manual de referencia diseñado para ayudar al evaluador a cumplimentar la “hoja de evaluación del riesgo y actividades de control”. En esta hoja se plasma el análisis y la secuencia seguido por la dirección relativo al siguiente proceso: se establece objetivos para cada actividad importante, analiza los riesgos respecto a su consecución, establece planes, programas, y otras acciones para tratar los riesgos y establecer actividades de control con el fin de garantizar que se lleven a cabo las mismas.
- C) Modelos ya cumplimentados como ejemplo.

❖ Documentación de evaluación

El nivel de documentación soporte del sistema de control interno de la entidad varía según la dimensión y complejidad de la misma, y otros aspectos análogos. Las entidades grandes normalmente cuentan con manuales de políticas, organigramas formales, descripciones de puestos, instrucciones operativas, flujogramas de los sistemas de información etc.

Muchos controles son informales y no tienen documentación, sin embargo se aplican asiduamente, resultando muy eficaces, pudiéndose comprobar de la misma manera que los controles documentados. El hecho de que no estén documentados no impide que el sistema de control interno sea eficaz o que pueda ser evaluado.

❖ Plan de acción de la evaluación

Las sugerencias básicas respecto a qué hacer y por dónde empezar que contempla este informe son:

- Determinar el alcance de la evaluación en términos de categoría de objetivos, componentes de control interno y actividades objeto de la evaluación.
- Identificar las actividades de supervisión continua que normalmente aseguran la eficacia del control interno.
- Analizar el trabajo de evaluación del control realizado por los auditores internos y reflexionar sobre las conclusiones relacionadas con el control presentadas por los auditores externos.
- Establecer las prioridades de las áreas de mayor riesgo, por unidad, componente de control interno u otros, para su atención inmediata.
- En base a lo anterior, elaborar un programa de evaluaciones que conste de actividades a corto y largo plazo.
- Reunir a las personas que efectuarán las evaluaciones y considerar juntos el alcance y el calendario a establecer, así como la metodología y las herramientas a utilizar, examinar las conclusiones de los auditores internos y externos y de los organismos públicos, definir la forma de presentación de las conclusiones y determinar la documentación a entregar a la finalización de la evaluación.
- Seguir el avance de la evaluación y revisar las condiciones obtenidas.
- Asegurar que se tomen las acciones de seguimiento necesarias, modificando los apartados correspondientes de las evaluaciones posteriores, según proceda.

❖ Comunicación de deficiencias de la evaluación

Las deficiencias en el sistema de control interno pueden ser detectadas tanto a través de los procedimientos de supervisión continua realizados en la entidad como de las evaluaciones puntuales del sistema de control interno, así como a través de terceros.

El término “deficiencia” se usa aquí en un sentido amplio como referencia a un elemento del sistema de control interno que merece atención, por lo que una deficiencia puede representar un defecto percibido, potencial o real, o bien una oportunidad para reforzar el sistema de control interno con la finalidad de favorecer la consecución de los objetivos de la entidad.

Una de las mejores **fuentes de información** relativa a las deficiencias de control es el propio sistema de control interno. Las actividades de supervisión continua de una entidad, incluyendo las de gestión y supervisión diarias del personal, proporcionan la percepción de las personas directamente involucradas en las actividades de la entidad. El personal puede advertir aspectos de relevancia en tiempo real que pueden servir para identificar las deficiencias existentes rápidamente. Las evaluaciones puntuales del sistema de control interno constituyen otra fuente de detección de las deficiencias de control. Las evaluaciones realizadas por la dirección, los auditores internos u otros empleados pueden señalar áreas que necesiten mejoras.

Al detectar una deficiencia del control interno, se debe comunicar el hecho a la persona responsable de la función o actividad implicada, que podrá tomar medidas correctivas, así como al nivel superior en la entidad. Este proceso permite que el responsable dé el apoyo y la supervisión necesarios para las acciones correctivas a tomar e informe a las otras personas en la organización cuyas actividades pueden verse afectadas. En el caso de que la deficiencia tenga un efecto horizontal, la comunicación del hecho también debe ser horizontal y alcanzar el nivel suficiente para asegurar que se tomen las medidas correspondientes.

En cuanto a las **directrices sobre comunicación de deficiencias** deben estar basadas en la regla general de que un responsable deberá recibir la información de control necesaria para influir en las actuaciones o el comportamiento de las personas bajo su responsabilidad o para conseguir los objetivos de la actividad.

Los directores deben ser informados de las deficiencias en el control interno que afecten a sus unidades. El grado de detalle variará, normalmente siendo mayor en los niveles inferiores de la organización.

❖ Evaluación de la Supervisión

Para llegar a una conclusión sobre la eficacia de la supervisión del control interno, conviene considerar tanto las actividades de supervisión continua como las evaluaciones puntuales del sistema de control interno, o de partes del mismo.

A continuación se detallan algunos aspectos, sirviendo esta relación únicamente de punto de referencia.

Supervisión continuada

- Hasta qué punto el personal al realizar sus actividades normales obtiene evidencia de que el sistema de control interno está funcionando adecuadamente.
- En qué medida las comunicaciones procedentes de terceros corroboran la información generada internamente o indican problemas.
- Comparaciones periódicas entre los importes registrados por el sistema contable con los activos físicos.
- Receptividad ante las recomendaciones del auditor interno y externo respecto de la forma de mejorar los controles internos.
- En qué medida las reuniones facilitan información a la dirección sobre si los controles operan eficazmente.
- Si se hacen encuestas periódicas al personal para que manifieste si entiende y cumple el código de conducta de la entidad y si se realizan normalmente las tareas de control críticas.
- Eficiencia de las actividades de auditoría interna.

La evaluación puntual

- Alcance y frecuencia de las evaluaciones puntuales del sistema de control interno.
- Idoneidad del proceso de evaluación.
- Si la metodología para evaluar el sistema es lógica y adecuada.
- Adecuado volumen y calidad de la documentación.

Comunicación de deficiencias

- Existencia de un mecanismo para recoger y comunicar cualquier deficiencia detectada en el control interno.
- Idoneidad de los procedimientos de comunicación.
- Idoneidad de las acciones de seguimiento.

1.4.4 Limitaciones del Control Interno

El sistema de control interno, por muy bueno que sea su diseño y funcionamiento, es capaz de proporcionar sólo una seguridad razonable a la dirección y al consejo de administración respecto de la consecución de los objetivos de la empresa.

La posibilidad de conseguir dichos objetivos está afectada por las limitaciones inherentes de todo sistema de control interno, que incluyen, por ejemplo, juicios erróneos en la toma de decisiones o disfunciones debidas a fallos humanos o a simples errores.

El sistema de control interno no puede ser más eficaz que las personas responsables de su funcionamiento. Incluso en las entidades que tienen un buen entorno de control (aquéllas que tienen elevados niveles de integridad y conciencia del control) existe la posibilidad de que el personal directivo eluda el sistema de control interno.

Finalmente otra limitación es la necesidad de considerar los costes y beneficios relativos de cada control a implantar. Existen distintos niveles de precisión en cuanto a la determinación del coste y el beneficio de la implantación de controles. Generalmente resulta más fácil determinar el coste, pudiéndose cuantificar de forma bastante precisa. Normalmente se tienen en cuenta todos los costes directos correspondientes a la implantación de un control, así como los costes indirectos si resultan cuantificables. Algunas empresas también incluyen los costes de oportunidad asociados al uso de los recursos.

1.5 EL MODELO COCO

Este modelo fue dado a conocer por el Instituto Canadiense de Contadores Certificados (CICA) en 1997, a través de un consejo encargado de diseñar y emitir criterios gerenciales sobre control. El consejo denominado The Criteria of Control Board emitió el modelo comúnmente conocido como COCO.

El modelo busca proporcionar un entendimiento del control y dar respuesta a las tendencias que se observan en los desarrollos siguientes:

- 1- En el impacto de la tecnología y el recorte a las estructuras organizativas, que han propiciado un mayor énfasis sobre el control a través de medios informales, como la visión empresarial compartida, comunión de valores y una comunicación más abierta.
- 2- En la creciente demanda de informar públicamente acerca de la eficacia del control.
- 3- En el énfasis de las autoridades para establecer controles, como una forma de proteger los intereses de los accionistas.

El propósito del modelo es desarrollar orientaciones o guías generales para el diseño, evaluación y reportes sobre los sistemas de control dentro de las organizaciones, incluyendo asuntos gubernamentales en el sector público y privado.

En la estructura del modelo, los criterios son elementos básicos para entender y, en su caso, aplicar el sistema de control. Se requiere un adecuado análisis y comparación para interpretar los criterios en el contexto de una organización en particular, y para una evaluación efectiva de los controles implantados.

El modelo prevé veinte criterios agrupados en cuatro grupos, en cuanto al propósito, compromiso, aptitud y evaluación y aprendizaje. Los criterios definidos para cada grupo son los siguientes:

➤ **Propósito**

- Los objetivos deben ser comunicados.
- Se deben identificar los riesgos internos y externos que pudieran afectar el logro de los objetivos.
- Las políticas para apoyar el logro de los objetivos deben ser comunicadas y practicadas, de manera que el personal identifique el alcance de su libertad de actuación.
- Se deben establecer planes para guiar los esfuerzos.
- Los objetivos y planes deben incluir metas, parámetros e indicadores de medición del desempeño.

➤ **Compromiso**

- Se deben establecer y comunicar los valores éticos de la organización.
- Las políticas y prácticas sobre recursos humanos deben ser consistentes con los valores éticos de la organización y con el logro de sus objetivos.
- La autoridad y la responsabilidad deben ser claramente definidos y consistentes con los objetivos de la organización, para que las decisiones se tomen por el personal apropiado.
- Se debe fomentar una atmósfera de confianza para apoyar el flujo de la información.

➤ **Aptitud**

- El personal debe tener los conocimientos, las habilidades y las herramientas que sean necesarios para el logro de los objetivos.
- El proceso de comunicación debe apoyar los valores de la organización
- Se debe identificar y comunicar información suficiente y relevante para el logro de los objetivos.
- Las decisiones y acciones de las diferentes partes de una organización deben ser coordinadas.
- Las actividades de control deben ser diseñadas como una parte integral de la organización.

➤ **Evaluación y aprendizaje**

- Se debe supervisar el ambiente interno y externo para identificar información que oriente hacia la reevaluación de objetivos.
- El desempeño debe ser evaluado contra metas e indicadores.
- Las premisas consideradas para el logro de objetivos deben ser revisadas periódicamente.
- Los sistemas de información deben ser evaluados nuevamente en la medida en que cambien los objetivos y se detecten deficiencias en la información.
- Debe comprobarse el cumplimiento de los procedimientos modificados.
- Se debe evaluar periódicamente el sistema de control e informar de los resultados.

El modelo COCO es producto de una profunda revisión del Comité de Criterios de Control de Canadá sobre el informe COSO, y cuyo propósito fue hacer el planteamiento de un Modelo más sencillo y comprensible, ante las dificultades que en la aplicación del COSO se enfrentaron inicialmente algunas organizaciones. El resultado es un modelo conciso y dinámico encaminado a mejorar el control, el que se describe y define en forma casi idéntica a como lo hace el Modelo COSO.

El cambio importante que presenta el modelo Canadiense consiste que, en lugar de conceptualizar el proceso de Control como una pirámide de componentes y elementos interrelacionados, proporciona un marco de referencia a través de veinte criterios generales que el personal en toda la organización puede usar para diseñar, desarrollar, modificar o evaluar el control.

La Dirección de Control del Instituto Canadiense de Contadores Certificados ha publicado una guía para la evaluación del sistema de control establecido en una organización.

Para determinar la eficacia del control, puede resultar provechoso para una organización expresar los criterios como preguntas adaptadas a sus circunstancias. A continuación se muestra una serie de simples preguntas que se pueden utilizar para seguir una autoevaluación.

➤ **Autoevaluación del criterio de propósito**

- ¿Entendemos claramente la misión y la visión de la organización?
- ¿Entendemos nuestros objetivos, como grupo, y cómo estos objetivos afectan a otros objetivos en la organización?
- ¿La información de la que disponemos nos permite identificar y determinar el riesgo?
- ¿Entendemos el riesgo que necesitamos controlar y el grado del riesgo residual aceptable asociado a los controles de los que somos responsables?
- ¿Entendemos las políticas que afectan nuestras acciones?
- ¿Son nuestros planes adecuados para alcanzar el control?
- ¿Tenemos parámetros e indicadores fáciles de manejar para hacer un seguimiento del funcionamiento de los controles establecidos?

➤ **Autoevaluación del criterio de compromiso**

- ¿Nuestros principios de la integridad y de los valores éticos se comparten y se practican?
- ¿Se recompensa al personal según los objetivos y los valores de organización?
- ¿Entendemos claramente los objetivos de los que somos responsables, y tenemos una definición clara de nuestra autoridad y responsabilidades?
- ¿Las decisiones críticas son tomadas por el personal con la maestría, el conocimiento y la autoridad necesarios?
- ¿El nivel de confianza del grupo es suficiente para el flujo abierto de la información y un funcionamiento eficaz?

➤ **Autoevaluación del criterio de capacidad**

- ¿Disponemos del personal, las habilidades, las herramientas y los recursos necesarios?
- ¿Hay comunicación rápida y eficaz de los errores, deficiencias y cualquier otro tipo de información necesaria de conocer por determinados estamentos de la organización sin el miedo de la represalia?
- ¿Hay información adecuada para permitir que realicemos nuestras tareas?
- ¿Nuestras acciones se coordinan con el resto de la organización?
- ¿Tenemos los procedimientos y los procesos para ayudar y asegurar el logro de nuestros objetivos?

➤ **Autoevaluación del criterio de evaluación y aprendizaje**

- ¿Revisamos el ambiente interno y externo como forma de control y para analizar si los cambios establecidos están en concordancia con los objetivos del grupo?
- ¿Supervisamos el funcionamiento del control en relación a los indicadores relevantes?
- ¿Recibimos y proporcionamos la información que es necesaria y relevante para la toma de decisiones?
- ¿Son nuestros sistemas de información actualizados?
- ¿Aprendemos de los resultados de la supervisión y llevamos a cabo mejoras continuas para controlar?
- ¿Determinamos periódicamente la eficacia del control?

Las guías sobre control establecen que un control efectivo puede apoyar el éxito de una organización en diferentes formas:

- Al personal, al desarrollar sus funciones puede ejercitar su juicio y creatividad, al tiempo que administra o controla los riesgos de que ocurran acciones indebidas.
- El personal tiene la flexibilidad de impulsar cambios en la organización o gestión, al tener un adecuado conocimiento de los riesgos.
- El personal posee información confiable y está en aptitud de usarla al momento oportuno y al más adecuado nivel en la organización.
- La organización puede lograr mejoras en la efectividad y eficiencia y obtener mayor confianza por parte de terceros interesados.

Las organizaciones que pretendan aplicar los criterios de COCO, deberán tener un claro conocimiento y consideración de los cinco componentes que conforman el Marco Integrado de Control Interno publicado por COSO.

Estos factores son iguales al modelo americano COSO, pero con una propuesta diferente en la manera de la aplicación práctica.

Se parte de la idea de que la unidad más pequeña en una organización es la persona, tomada individualmente. Una persona ejecuta una tarea guiada por el entendimiento de:

- Su propósito (objetivo).
- El apoyo en su capacidad o aptitud para alcanzarlo (información, herramientas y habilidades).
- El sentido de compromiso e involucramiento para realizar debida y oportunamente su tarea.
- Que la misma persona deba vigilar y evaluar su desempeño.

Finalmente, es importante reiterar que la misma persona deberá vigilar y evaluar su desempeño, al igual que su entorno, para aprender de la experiencia y poder ejecutar mejor su tarea, así como para introducir los cambios necesarios.

En este sentido, si se desea aplicar este modelo en una organización, la unidad a considerar puede ser toda la entidad, una agencia o dependencia de la misma, o subunidades como pueden ser divisiones o departamentos.

El control comprende los elementos de una organización que tomados en conjunto, apoyan al personal en el logro de sus objetivos organizacionales, los cuales se ubican en las categorías generales siguientes:

- **Efectividad y eficiencia de las operaciones.** Incluye objetivos relacionados con metas de la organización, tales como:
 - Servicios al cliente.
 - Salvaguarda y uso eficiente de recursos.
 - Cumplimiento de obligaciones sociales.
 - Protección de recursos contra pérdida o uso indebido.
- **Confiabilidad de los reportes internos y externos.**
 - Adecuado mantenimiento de registros contables.

- Información confiable para uso de la organización y la publicada para información de terceros.
- Protección de los registros contra accesos indebidos.

- **Cumplimiento de leyes, disposiciones y políticas internas.**

Esta definición del control conlleva la responsabilidad de identificar y reducir los riesgos que pudieran afectar la viabilidad y éxito de la organización, tales como:

- Deficiente capacidad para identificar y explotar oportunidades.
- Deficiente capacidad para responder a riesgos inesperados.
- Ausencia de información definitiva e indicadores confiables para toma de decisiones.

La estructura del modelo canadiense requiere de creatividad para su interpretación y aplicación y es adaptable a cualquier organización una vez que se adecua a las necesidades de sus propios intereses, o usarla de referencia para desarrollar un modelo propio.

1.6 EL CONTROL INTERNO SEGÚN EL MANUAL DEL REA EN ESPAÑA

El Registro de Economistas Auditores (REA) es el órgano especializado del Consejo General de Colegios de Economistas de España creado en 1982, en el que se agrupan los economistas para el ejercicio de la profesión de auditoría independiente contable y actividades directamente relacionadas. Todos sus objetivos giran en torno a regular la profesión incorporando una serie de normas técnicas y éticas para el ejercicio de la auditoría, estableciendo los requisitos de acceso a la profesión e impulsando la especialización y cualificación.

El Registro de Economistas Auditores del Consejo General de Colegios de Economistas de España es la primera corporación que emitió un cuerpo normativo consistente de Normas de Auditoría que sirvieron de guía para los auditores de cuentas. Desde 1984 el REA ha publicado numerosas Normas Vinculantes para sus miembros, dedicando buena parte de ellas al análisis del control interno de las empresas auditadas como forma de planificar el trabajo de auditoría financiera de dicha empresa.

1.6.1 Definición y elementos de Control Interno

Según el manual del REA el control interno comprende la estructura, las políticas, los procedimientos y las cualidades del personal de una empresa, tendentes a:

- Proteger sus activos.
- Asegurar la validez de la información.
- Promover la eficiencia en las operaciones
- Estimular y asegurar el cumplimiento de las políticas y directrices emanadas de la Dirección.

De acuerdo con estos objetivos el Control Interno se puede clasificar en:

- Contable. Para garantizar la protección de los activos y la validez de la información
- Operativo: Para promocionar la eficiencia y asegurar la adhesión a las disposiciones de la gerencia.

Los elementos de control interno son los siguientes:

- a) **La estructura Organizativa**, que comprende: la definición de las áreas de responsabilidad, líneas de autoridad, canales de comunicación y niveles de jerarquía, expresados en manuales, organigramas, etc.
- b) **Las políticas y procedimientos operativos**, en materia de compras, ventas producción, gestión de inventarios, políticas de inversiones, etc.
- c) **Las políticas y Procedimientos contables**. Se refiere a todo el sistema de información de la entidad, incluyendo no solo la contabilidad patrimonial básica, sino el control presupuestario, estadísticas, etc.

En lo concerniente a la contabilidad patrimonial estas políticas y procedimientos incluyen los siguientes puntos:

- El Proceso contable, que nace con la emisión de la documentación correspondiente a cada operación (factura, recibo, etc.), pasa por los diversos registros (mayores, auxiliares, etc.), y culmina con el suministro de la información pertinente (listados, estados, etc.). En consecuencia incluye:
 - Las características de los medios o equipos empleados en el proceso (ordenadores, medios manuales, etc.).
 - El diseño de los registros, comprobantes, etc.

- El circuito de la información.
- El calendario de la información: los plazos y períodos en que dicha información debe prepararse.
- Los criterios de :
 - Inclusión, clasificación y descripción de las partidas (habitualmente especificadas en el plan de cuentas).
 - Valoración o cuantificación de las partidas
- Los controles adicionales periódicos (cuadros de cuentas, conciliaciones, verificaciones físicas, etc.)

Muchas veces se confunde el sistema contable con el sistema de control interno, y erróneamente, se evalúa la bondad del sistema de control interno considerando exclusivamente las cualidades del sistema contable.

El medio más fácil de distinguir un elemento de control interno dentro de un sistema contable es a través de su eliminación. Si se eliminan los controles, las transacciones continuarán procesándose a través de los sistemas contables. Muchas organizaciones modernas pueden funcionar con controles internos débiles, pero dejarán de operar si los sistemas que procesan las transacciones (sistemas contables), fallan.

Puede suceder, y de hecho sucede, que muchas entidades tengan sistemas contables muy sofisticados y, sin embargo, tengan escaso o nulo control interno. En resumen, el sistema contable forma parte de los elementos de control interno, pero un buen sistema de control interno no descansa solamente en un sistema contable.

1.6.2. Pautas de un buen Control Interno

Estas pautas o guía están relacionadas con los siguientes puntos:

1) Referentes a la Estructura Organizativa:

- Definición de responsabilidades: Las funciones de todo el personal de la organización, así como sus relaciones con el resto de sus integrantes, deben establecerse de forma clara y precisa.

- Segregación de Funciones: Un buen control interno debe tener segregadas las siguientes funciones: decisión o autorización de las operaciones, custodia física de los activos, y contabilización.

Es importante que estas funciones estén coordinadas adecuadamente para posibilitar la eficiencia operativa de la empresa en su conjunto.

- Niveles Adecuados a las Facultades Otorgadas: Además de efectuar la adecuada segregación de las funciones es importante que las mismas se asignen a personas que por su capacidad, están en condiciones de llevarlas a cabo de forma eficiente.

2) Referentes a las Políticas y Procedimientos Operativos:

- Seguridad en la Gestión de los Activos, mediante la centralización de la gestión y/o el acortamiento del proceso en el cual los activos están más expuestos a sustracción, deterioro, etc.

3) Referentes a las Políticas y Procedimientos Contables:

- Capacidad de los Equipos: Los equipos para el proceso de datos deben seleccionarse de acuerdo con el volumen y tipo de operaciones de la entidad, así como las necesidades de información de la Gerencia para la toma de decisiones.
- Diseño Eficiente de los Registros y Comprobantes: Los registros y comprobantes deben diseñarse de tal modo que se comprenda, de forma clara y precisa toda la información necesaria para que ésta pueda ser utilizada de manera eficiente.
- Numeración correlativa de los comprobantes: Este procedimiento permite mayor control sobre el universo de los documentos, tendiendo a evitar que se omita el registro de alguno de ellos.
- Circuitos de Información apropiados: El hecho de que la información siga un determinado circuito y no otro entraña un mayor grado de control.
- Integración de la Información: Cuando los mismos datos dan lugar a información diversa es conveniente que se trate de integrar la totalidad de la información elaborada.
- Frecuencia y oportunidad de la Información Contable: El sistema debe diseñarse de forma que la información sea suministrada con la frecuencia necesaria y en el

momento oportuno, favoreciendo la toma de decisiones adecuadas y la adopción de medidas favorables para minimizar los errores.

- Criterios Contables Razonables: La razonabilidad de los criterios de clasificación, descripción, y valoración de las partidas es un factor de control interno. Es importante una clara política en cuanto a qué gastos han de ser activados y qué gastos no han de serlo cómo medida que favorece el control sobre las partidas. Los criterios contables deben concordar con los principios de contabilidad generalmente aceptados, ya que los estados financieros deben estar de acuerdo con dichos principios y criterios.
- Ejecución de Controles adicionales de rutina: La ejecución sistemática de tales controles por parte de la persona adecuada tiende a maximizar la validez de la información contable.

4) Referentes a la Auditoría Interna:

- Independencia de Criterio: Para que el auditor interno sea realmente independiente de los elementos objeto de control es necesario que dependa del nivel adecuado dentro de la empresa, que no necesariamente debe ser el nivel mas alto posible, porque bajo determinadas circunstancias se logra una mayor eficiencia dependiendo de un nivel menor. A modo de ejemplo, el auditor interno que examina los estados contables mensuales habrá de depender del Consejo de Administración o de la Dirección General, pero no del director administrativo o contable, que es el responsable directo de producir dichos estados.
- Definición de objetivos: Es importante definir claramente y con un enfoque realista los objetivos de auditoría interna, si debe limitarse a la auditoría contable o comprender también la auditoría operativa. Qué grado de énfasis debe darse a la evaluación del sistema y preparación de recomendaciones para mejorarlo, etc.
- Campo de acción amplio: El campo de acción de la auditoría interna debe incluir a toda la empresa.
- Organización y métodos apropiados: Para lograr los objetivos enunciados la función de auditoría interna debe estar adecuadamente organizada. Cuando se justifica un departamento de auditoría interna es necesario usar métodos

apropiados de supervisión del trabajo, con una adecuada programación de las tareas, la asignación y supervisión de colaboradores, etc.

5) Referentes al personal:

- Capacidad y Honestidad: Aunque se haya definido una adecuada estructura organizativa e implantada de forma efectiva las políticas y procedimientos operativos y contables, el sistema de control interno no se desarrollará de forma eficiente si los funcionarios y empleados de la empresa no poseen la capacidad y honestidad necesaria para hacer frente a sus responsabilidades. En este orden de cosas son importantes las políticas y procedimientos de selección, evaluación, promoción, remuneración y capacitación del personal.

1.6.3 Objetivos de Control Interno

En este apartado se analiza la forma de implantar y alcanzar un buen sistema de control interno. Para ello es necesario seguir una serie de recomendaciones.

Toda evaluación de sistemas supone una comparación entre los objetivos a lograr y las técnicas disponibles del sistema.

Definido un objetivo, es necesario instalar un sistema que comprenda las técnicas y procedimientos necesarios para el logro de tal fin. Un sistema de control interno debe, por tanto, comprender un conjunto de técnicas necesarias para lograr determinados objetivos de control interno. Cabe, en consecuencia, definir en primer lugar cuáles son dichos objetivos para luego identificar las técnicas necesarias para su consecución.

Partiendo de los objetivos básicos de control interno (salvaguarda de activos y fiabilidad de la información), se identifican cinco objetivos de control genérico aplicables a la totalidad de las organizaciones empresariales, diferenciándolos en dos grandes grupos:

- Los **Objetivos Generales**, que son los cuatro primeros objetivos, tratan de la autorización, clasificación, verificación y evaluación y protección física de los activos.

- **Objetivo Operativo**, sería el quinto objetivo, trata del proceso de las transacciones a través de los sistemas contables

- **Objetivos Generales de Control Interno**

Incluye las siguientes recomendaciones:

a) *Autorizaciones Apropriadas*

Todas las autorizaciones concedidas para el ejercicio de una actividad deben estar de acuerdo con los criterios establecidos por la Dirección de la entidad. Para ello debe procederse a una adecuada definición y comunicación de las responsabilidades.

b) *Clasificación Contable Apropriada*

- Las transacciones deben clasificarse de forma que permita la preparación de estados financieros de conformidad con principios y criterios de contabilidad generalmente aceptados y con los planes de la gerencia.
- Para cada tipo de transacción debe existir una comprensión clara de:
 - Quién establece las políticas de clasificación.
 - Quién hace realmente la clasificación inicial.
 - Cuándo ocurre la clasificación durante el sistema.
 - Cómo pueden cotejarse las cantidades resumidas con los documentos justificantes.

c) *Verificación y Evaluación*

El contenido de los informes y de las bases de datos debe ser verificado y evaluado periódicamente. Con este motivo es necesario adoptar técnicas para verificar y evaluar los resultados que se obtienen una vez procesadas las transacciones. Esta verificación está orientada a la detección de errores al contrastar la información elaborada con la realidad.

d) *Salvaguarda Física*

El acceso a los activos de la entidad debe permitirse únicamente de acuerdo con los criterios de la gerencia.

➤ **Objetivos operativos de control interno**

El proceso que sufren las transacciones en un sistema empresarial debe realizarse de forma fidedigna desde el inicio hasta la emisión de la información. En relación con tal proceso deben considerarse los siguientes aspectos:

a) Reconocimiento de los Hechos Económicos

Los hechos económicos que afectan a la empresa deben ser sometidos para su aceptación en el momento en que suceden. Se requiere una comunicación rápida si el hecho ha de convertirse en una transacción y ha de procesarse durante el período contable en que ocurrió.

b) Aceptación de las Transacciones

Todos los hechos económicos que se ajusten a los criterios de la gerencia y tan sólo estos hechos, deben convertirse en transacciones con exactitud y aceptarse para su proceso en tiempo oportuno. La falta de cumplimiento de este objetivo podría llevar a realizar transacciones no autorizadas o, por el contrario, a no procesar transacciones efectuadas correctamente por la entidad.

c) Integridad del Procesamiento

Todas las transacciones aceptadas deben procesarse con exactitud, de acuerdo con las políticas de la gerencia, y en tiempo oportuno. Este objetivo contempla la integridad de los procedimientos operativos de toda organización, ya sea a nivel general o individualmente para cada sistema.

d) Integridad de los Informes

Los resultados de cada proceso deben informarse con exactitud. La dirección precisa información fiable para la toma de decisiones. Por dicho motivo no sólo debe ser un objetivo de control la integridad de los procesos, sino asimismo la fiabilidad e integridad de la información elaborada.

e) Integridad de las Bases de Datos

Los elementos de las bases de datos deben reflejar con exactitud los resultados del procesamiento. La información elaborada y actualizada se archiva en sus

correspondientes registros y bases de datos, existiendo el riesgo, en consecuencia, de que en tal proceso se produzcan errores que repercutirían en procesos posteriores. Por dicho motivo es importante garantizar la bondad de los archivos y bases de datos.

f) Integridad de los enlaces

Los hechos que afecten a más de un sistema deben producir transacciones que se reflejen por cada sistema en el mismo período contable. Es evidente que una operación, puede afectar a más de un sistema, por lo cual es necesario garantizar la integridad de los enlaces que se produzcan entre los mismos.

1.6.4 Técnicas y Evaluación del Control Interno

Técnicas de control interno. Representan la forma en que se ejerce el control interno, y se clasifican en dos grupos:

1) Técnicas de Prevención

Están destinadas a proporcionar una seguridad razonable de que únicamente se reconocen y procesan transacciones válidas. Cabe destacar algunas:

- Autorización de todas las transacciones.
- Procedimientos de validación de datos previa a su proceso
- Doble verificación de los datos introducidos en el ordenador.
- Segregación y rotación de funciones.
- Normas y procedimientos claramente definidos.

2) Técnicas de Descubrimiento

Están destinadas a proporcionar certeza razonable de que se descubren los errores e irregularidades. Como ejemplo podemos incluir:

- Control de los lotes en el proceso de las transacciones.
- Inventarios físicos de las existencias.
- Utilización de documentación prenumerada.
- Comparaciones de datos reales con presupuestos.
- Conciliaciones bancarias.
- Auditoría interna.

Evaluación del sistema de control interno

Todo sistema de control interno conlleva limitaciones importantes que no pueden obviarse, ya que, por un lado, no se pueden implantar controles cuyo coste sea superior a los beneficios que se deriven del control y, por otro, la evaluación de costes y beneficios es un proceso subjetivo basado en las mejores estimaciones de la Dirección y altamente dependiente de la estructura organizativa.

Por más complejos que sean, los controles internos nunca podrán llegar a garantizar que no van a producirse errores ni irregularidades. Los controles internos tienen por finalidad tratar de detectar estas irregularidades e impedir que ocurran.

A continuación destacamos algunas de las técnicas de control más representativas

a) Enfoque Tradicional

Este enfoque se concentra en cuáles son las técnicas de control utilizadas y no en por qué éstas se consideran necesarias.

Está basado en cuestionarios de revisión que se utilizan al efectuar el examen de los procedimientos de contabilidad, operativos y de control interno con el fin de determinar la extensión de los medios de control en vigor, y la protección que existe para los distintos activos y las funciones relacionadas con los mismos.

b) Enfoque basado en el Análisis del Flujo de Transacciones

Este enfoque aporta una metodología especial para evaluar los riesgos derivados de la eficacia o no de los controles internos existentes en cada operación.

Tiene en cuenta en qué condiciones la gerencia ha dispuesto que se verifique el control, y va rastreando el flujo de las transacciones a través de los ciclos de negocios donde tienen lugar las actividades de la entidad.

El proceso del *Flujo de Transacciones* comprende las siguientes funciones:

- Agrupación de las transacciones en ciclos de negocios.
- Identificación de los objetivos de control interno relacionados con esos ciclos.
- Identificación de las técnicas necesarias para alcanzar los objetivos identificados
- Evaluación de la efectividad de estas técnicas.
- Determinación de los riesgos originados por la falta de efectividad de las técnicas en el logro de los objetivos.

c) División de la Empresa en Ciclos Básicos de Actividad

Entendemos por ciclos, la ruta por la que determinado tipo de transacciones circula desde su origen, hasta su registro o información final.

Los ciclos se subdividen en sectores mas reducidos de actividad, denominados funciones, éstas se determinan agrupando transacciones que presenten una relación lógica entre sí.

Los cuatro ciclos de actividades más comunes en la mayoría de las empresas son:

- Ciclo de Tesorería: La gestión de los recursos financieros.
- Ciclo de Adquisición y Pagos; La adquisición de bienes y servicios
- Ciclo de Transformación: la producción.
- Ciclo de Ingresos: La comercialización y ventas.
- Ciclo de Contabilidad e Informes Financieros: A diferencia de los demás este ciclo no procesa transacciones, sino que se limita a la elaboración de la información financiera como resultado de los diferentes procesos acaecidos en la empresa.

Cada uno de estos ciclos está compuesto de un grupo de transacciones que circulan a través de los diferentes sistemas contables y de proceso, hasta su reflejo en unas cuentas anuales.

d) Interrelación de los ciclos

Dividimos estas interrelaciones en función de los distintos flujos conforme a lo expuesto a continuación:

1. Flujo de Autoridad y Control

- La gerencia, en su función directiva, establece los planes y políticas empresariales en cada área operativa, definiendo al mismo tiempo los objetivos de control inherentes a cada actividad.
- La delegación de autoridad a los ciclos se muestra como autorizaciones para ejecutar las políticas en cumplimiento de los planes de la gerencia. El control se ejerce evaluando los resultados a través de la información recibida a niveles altos y con supervisión más directa en niveles bajos.

2. Flujo de Efectivo y de Movimiento de Mercancías y Servicios

- El efectivo es el elemento esencial de las organizaciones, que fluye de los accionistas a los proveedores y empleados a cambio de los recursos que se

requieren para proveer mercancías y servicios a los clientes, y que se recupera de éstos a cambio de las mercancías y servicios provistos.

- Mediante una serie de transacciones de cambio, el efectivo que se obtiene de los accionistas se usa para adquirir recursos, que a su vez se venden como mercancías o servicios a cambio de efectivo que se devuelve a los accionistas.

3. *Flujos de Hechos Económicos y de Información Contable*

- Existe interrelación entre las actividades (los ciclos) a través del fluir de los hechos económicos en una organización, lo que da origen a la información contable elaborada para la toma de decisiones.

- El “flujograma analítico” se utiliza para ilustrar el flujo de la transacción a través de la función, y tiene por finalidad resumir dicho flujo en términos de: documentos de entrada, pasos de procedimiento, archivos utilizados, departamentos que intervienen y conexiones

El grado de detalle con que se elabore el flujograma es en gran medida, una cuestión subjetiva, pero para poder identificar los objetivos de control y determinar si los controles son adecuados, es necesario comprender claramente la función.

e) Los Objetivos de Control y los Ciclos

El concepto de ciclos en la organización proporciona la estructura necesaria para desarrollar adecuadamente el concepto de objetivos y técnicas de control.

De los cinco objetivos de control expuestos anteriormente, pueden derivarse objetivos específicos y pormenorizados para cada uno de los ciclos de la organización.

De esta manera, cada ciclo contará con objetivos de control referentes a autorizaciones apropiadas, clasificaciones contables, verificación y evaluación, salvaguarda física, reconocimiento y aceptación de las transacciones e integridad del procesamiento y de los informes.

Los pasos a realizar serían los siguientes:

- Desarrollar los objetivos de control (sobre la estructura básica definida) aplicables a cada ciclo.
- Establecer técnicas de control para cada objetivo de control.

- Evaluar el coste de las técnicas en función de los riesgos resultantes de no cumplirse los objetivos de control propuestos.
- Interrelacionar los ciclos para minimizar los costes de técnicas que pudieran estar superpuestas y que signifiquen una duplicidad de esfuerzos.

1.6.5 Algunas pautas para el examen de Control Interno. Las pruebas de cumplimiento.

Una prueba de cumplimiento es el examen de la evidencia disponible de que una o más técnicas de control interno están en operación durante el período de auditoría.

El objetivo de las pruebas de cumplimiento es quedar satisfecho de que una técnica de control estuvo operando efectivamente durante el período de auditoría. Las pruebas de cumplimiento tratan de obtener evidencia de que los procedimientos de control interno, en los que el auditor basa su confianza en el sistema, están siendo aplicados en la forma establecida.

El procesamiento correcto no significa necesariamente que los controles operaron durante todo el período. La información se puede procesar correctamente sin controles. Por lo tanto, es mejor verificar la operación de las técnicas de control en lugar de los resultados del procesamiento.

La selección de qué técnicas probar depende del propósito o tipo de auditoría y de la importancia relativa de un área o ciclo, ya que el auditor debe estudiar y evaluar primordialmente los controles internos que inciden de manera directa y fundamental en la fiabilidad de los registros contables.

Existen tres pruebas en una prueba de cumplimiento: observación, entrevistas y examen de la evidencia documental de los controles.

El propósito de la observación es decidir si se comprende claramente o no un control y si la función se realiza eficazmente y a conciencia. Las entrevistas y examen de los documentos complementan la observación.

Si una prueba de cumplimiento indica que una técnica de control no está operando eficazmente, el auditor procederá a una nueva valoración de los riesgos asociados al incumplimiento de dicha técnica.

El concluir que una técnica no opera adecuadamente obligará probablemente a una prueba sustantiva con mayor alcance, ya que el auditor debe buscar la relación adecuada entre su evaluación del control interno y la amplitud de las pruebas sustantivas que va a realizar.

Una vez que el auditor queda satisfecho de que una técnica de control está operando en un momento determinado, debe asegurarse que se llevó a cabo el control durante el período sujeto examen.

1.6.6 Procesos de datos y control interno. La auditoría operativa de procesos de datos

La auditoría “*operativa de proceso de datos*”, hace hincapié en la eficiencia del tratamiento mecanizado de la información.

En la auditoría “*alrededor del ordenador*”, el auditor se limita a verificar los datos de salida que proporciona el ordenador, en función de los datos de entrada.

El elemento clave a considerar es la “*pista de auditoría*”, que se define como el encadenamiento de informes que permite, a partir de una cifra a auditar, llegar hasta el documento original, pudiéndose verificar la inclusión de éste en aquella.

Además de la evaluación del sistema de proceso de datos y su control, el auditor debe evaluar la coherencia de los registros producidos por el sistema en lo que se refiere a la correcta evaluación de los activos, pasivos y transacciones.

La introducción del ordenador ha provocado cambios en los procedimientos de control tradicionales. Estos cambios en los controles se pueden clasificar como:

- Nuevos controles necesarios para la automatización del proceso.
- Controles que sustituyan a los basados en el juicio humano y en la división de tareas de los sistemas manuales.

El propósito es detectar y controlar los errores que surgen por la utilización del equipo y los métodos de proceso de datos. Si estos controles no existen, el sistema

se expone a un gran riesgo y si estas omisiones se juzgan importantes, influirán en el alcance de los procedimientos de auditoría.

El funcionamiento de los controles y su comprobación se puede realizar utilizando distintas técnicas, dependiendo de las circunstancias.

- Uno de los métodos se basa en el examen de las entradas y salidas para determinar la bondad del programa y de los controles.
- El otro método descansa en un entendimiento completo del programa y en una prueba.

CAPÍTULO 2

LA CALIDAD

2.1 EVOLUCION DEL CONCEPTO DE CALIDAD

En las últimas décadas del siglo XX surgió con gran fuerza en el ámbito empresarial una nueva cultura o movimiento que ha tenido como centro el concepto de calidad. En su origen se trataba de un movimiento que tuvo su impacto en las empresas de ámbito industrial, si bien con los años ha llegado a casi todos los sectores económicos: servicios financieros, educación, servicios sanitarios y sociales entre otros.

Autores como Heras *et al.*, (2008) afirman que como consecuencia de la evolución que el concepto calidad ha tenido en el mundo empresarial, es necesario diferenciar entre la calidad de un producto o de un servicio, a la calidad de los procesos productivos de una empresa o incluso a la calidad del modo en que una organización determinada es gestionada.

Comúnmente se afirma que un producto o servicio es de mayor calidad que otro si cuenta con un nivel superior de atributos o de cualidades, confundiendo a veces una diferencia de precios (lo que sería un atributo) entre dos productos, con una diferencia de calidad. Para estos autores las comparaciones de calidad no tienen sentido más que entre dos productos destinados a satisfacer necesidades o deseos similares y vendidos a un nivel de precios similar.

De una forma genérica, la **calidad** se puede definir como el conjunto de características de un producto o servicio que tiene la habilidad de satisfacer las necesidades y expectativas del cliente y partes interesadas (empleados, suministradores, propietarios, sociedad, etc.)

En un sentido más estricto calidad es *cumplimiento de requisitos*, requisitos del tipo ISO 9000 o similares. Control Total de la Calidad es por tanto, cumplimiento total de requisitos, que consisten fundamentalmente en “estándares” completados por métodos, normas, procedimientos, formas etc.

En una primera fase la Calidad se consideró como “*controles de calidad*”, que consistía en medir, pesar, analizar, inspeccionar, verificar, ensayar, etc. con el fin de comprobar que el producto final obtenido se correspondía con el que inicialmente se diseñó. Estos controles normalmente se realizan a lo largo y al final del proceso, de forma que bajo este prisma el proceso de fabricación de una empresa se compone de:

FABRICAR + INSPECCIONAR + RECHAZAR

La experiencia ha demostrado que el resultado de esa suma supone una pérdida de recursos económicos. Para superar este problema se debía analizar todos los procesos, con objeto de identificar las causas reales de los fallos producidos que fundamentalmente estarán localizados en algunos de los siguientes puntos:

- El mercado ha rechazado un nuevo producto porque el diseño no era adecuado con las expectativas del cliente.
- Las materias primas se han comprado de forma apresurada, sin que los proveedores hayan sido partícipes en el diseño y especificaciones de las piezas.
- La mala política de formación del personal de la organización a todos los niveles, que no está adiestrado adecuadamente en los métodos y cualificaciones que le permitan trabajar de forma eficaz y competente.

Como consecuencia de lo expuesto anteriormente los fabricantes comienzan a contemplar la calidad como una serie de procesos donde la prevención adquiere una gran importancia. De esta reflexión surge la necesidad de implantar un **sistema de calidad**, que implique a todas las estructuras de la organización en el cumplimiento de los deseos del cliente.

Benavides Velasco y Quintana García (2006) realizan una revisión bibliográfica sobre el término calidad basado en sus distintas acepciones. Cada una de ellas enfatiza en un aspecto especial asociado a la calidad como la fabricación, el cliente, el producto, el valor, etc. A continuación señalamos las más destacadas.

❖ Basadas en la fabricación o entendidas como conformidad:

- Calidad significa conformidad con los requisitos (Philip B. Crosby, 1979)
- Calidad es la medida en que un producto específico se ajusta a un diseño o especificación (Harold L. Gilmore, 1993)

❖ Basadas en el cliente y en la satisfacción de sus expectativas:

- Calidad es aptitud para el uso (J.M. Juran, 1974)
- Calidad es el grado de satisfacción que ofrecen las características del producto, en relación con las exigencias del consumidor al que se destina. (M. Garbin y G. Invrea, 1979).
- Calidad es un grado predecible de uniformidad a bajo costo y apropiado para el mercado. (W. E. Deming, 1984).

- Calidad es la totalidad de los rasgos y las características de un producto o servicio que se refieren a su capacidad para satisfacer necesidades expresadas o implícitas. (Sociedad Americana de Control de Calidad, ASQC, (s/f).
- Calidad es satisfacer las expectativas del cliente, (AT&T, 1993).

❖ Basadas en el producto:

- Las diferencias en calidad son equivalentes a las diferencias en la cantidad de algún ingrediente o atributo deseado. (Lawrence Abbott, 1955).
- La calidad se refiere a la cantidad del atributo no apreciado contenido en cada unidad del atributo apreciado. (Kheith B. Leffler 1993).

❖ Basadas en el valor con relación al precio:

- Calidad significa lo mejor para ciertas condiciones del cliente. Estas condiciones son: el uso actual y el precio de venta del producto. (Armand V. Feigenbaum, 1951).
- Calidad es el grado de excelencia a un precio aceptable y el control de la variabilidad a un costo aceptable. (Robert A. Broh, 1993).

❖ Basadas en un enfoque trascendente del concepto, en su identificación con la excelencia:

- Calidad no es ni materia ni espíritu, sino una tercera entidad independiente de las otras dos..., aun cuando la calidad no pueda definirse, usted sabe bien lo que es. (Robert Pirsig, 1974).
- Una condición de excelencia que implica una buena calidad a diferencia de la baja calidad... Calidad es lograr o alcanzar el más alto nivel en vez de contentarse con lo chapucero o lo fraudulento. (Barbara W. Tuchman, 1980).
- Calidad es la pérdida económica producida a la sociedad desde que el producto es lanzado al mercado. (G. Taguchi, 1986).
- Calidad es una simple y no analizable propiedad que aprendemos a reconocer sólo a través de la experiencia. (D. A. Garvin 1988).

Según estos autores existen diferentes **clases de calidad**:

- **Calidad teórica:** responde al grado de satisfacción que ofrecen las características del producto o servicio determinadas en la fase de proyecto del mismo con relación a las exigencias del cliente.

- **Calidad técnica:** viene fijada por el nivel de conformidad que ofrecen las características que efectivamente poseen el producto o servicio una vez fabricado o prestado en relación con las características con que fue proyectado.
- **Calidad del usuario:** es la que realmente importa al consumidor ya que le permite comparar lo que le han dado con respecto a lo que pidió, determinando su adecuación al uso, su capacidad para satisfacer sus necesidades.

Para Domínguez Machuca *et al.* 1995 (citado por Benavides Velasco y Quintana García, 2006) el ciclo generador de la calidad se describe de la siguiente manera: “A partir de los requerimientos del cliente, manifestados en el pedido que formuló o detectados a través de las investigaciones de mercado, se realiza el proyecto generándose la **calidad teórica o calidad de concepción** en la que tiene una gran influencia el diseño y la realización de todos los cálculos que se precisen”.

Tras el proyecto, éste se ejecuta y se obtiene el producto o servicio pudiéndose comprobar, en este instante, a partir de las características alcanzadas, su divergencia o proximidad con las especificaciones del proyecto, determinándose la **calidad técnica** también denominada **calidad de concordancia o calidad de fabricación**, sobre la que habrán incidido todas aquellas causas que pueden afectar a los procesos de producción, tecnología, materiales, máquinas, recursos humanos, etc.

El producto o servicio debe ponerse a disposición del consumidor, lo que requerirá almacenajes diversos y transportes que pueden alterar las características con las que se obtuvo, por lo que las posibles desviaciones se miden mediante la denominada **calidad de entrega**. Ésta es la calidad con la que llega el producto o servicio al cliente y que éste aprecia como **calidad del usuario**, la cual viene determinada por la coincidencia de las especificaciones con las que se entrega el producto o se presta el servicio, con las especificaciones demandadas. Con ella podrá comparar el cliente lo que le han dado con lo que solicitó.

Aparece aquí, como último eslabón de la cadena **la calidad de servicio** que contribuye al mantenimiento de la calidad del usuario a través de la disponibilidad, que se encuentra condicionada por la fiabilidad (**calidad en el tiempo**), mantenibilidad y apoyo logístico. Y mediante el servicio posventa que depende, a su vez, de la rapidez, competencia e integridad con las que se preste.

Autores como Heras *et al.*, (2008) también realizan una revisión de las distintas definiciones del concepto de calidad según varios autores: “la adecuación al uso previsto” (Juran, 1974), “la conformidad con los requerimientos o especificaciones establecidos por el cliente”, (Crosby, 1979) o “la satisfacción del cliente” (Feigenbaum, 1961). Las dos primeras definiciones tienen su origen en el ámbito industrial.

En cuanto a la calidad de un servicio, los profesores Zeithaml, Parasuraman y Berry (1993) establecen la base de la definición que cuenta con mayor aceptación: la calidad del servicio es la amplitud de la discrepancia o diferencia que exista entre las expectativas o deseos de los clientes y sus percepciones.

La Calidad es necesario entenderla, no como una meta o destino, sino más bien como un camino que nos conducirá de forma continua a la mejora progresiva de todos los aspectos que conforman el Sistema de Gestión de una empresa. Dentro de esta filosofía se enmarca el llamado Bucle de la Calidad, que tiene por objetivo garantizar el perfecto funcionamiento del Sistema de Calidad, en definitiva, de la empresa.

Llegado este punto es necesario realizar una breve historia de la evolución de la calidad, ya que no siempre ha sido considerada como hoy en día la entendemos.

En este sentido a juicio de Ureña López A.M. (1998) con anterioridad al Siglo XX la calidad giraba en torno a dos conceptos:

- ✓ Inspección del producto por los consumidores.
- ✓ El concepto de Artesanía (por el que el comprador confía en las habilidades del artesano, a través de su fama y reputación).

En el Siglo XX el comercio presenta un crecimiento explosivo en volumen y complejidad, tanto en productos como en servicios. Las exigencias en calidad son cada vez más rigurosas, lo que provoca la búsqueda de nuevas fórmulas que permitan controlar todos los factores de producción y de gestión de la calidad:

- a) Ingeniería de Calidad, con la aplicación de métodos estadísticos para el control de la calidad en la fabricación.
- b) Ingeniería de Fiabilidad, basada en la mejora de la fiabilidad de los modelos y fórmulas, diseños, y factores de seguridad, para conseguir entre otras cosas reducir los componentes de fabricación.

Las fábricas son sistemas de producción cada vez más complejos, y es en ellas donde surgen los Departamentos de Calidad, cuya actividad está centrada en la calidad en sus diferentes etapas de inspección, ensayo, ingeniería de la calidad y fiabilidad. En este sentido autores como Udaondo 1991, y Gelinier 1994 (citados por Ureña López, 1998), señalan que durante el siglo XX se produce un paralelismo entre el desarrollo de los métodos de gestión y la evolución de la calidad.

Otros autores como Heras *et al.*, (2008) afirman que en los primeros años de producción en serie (años 20 y 30 en EEUU), la calidad industrial era sinónimo de inspección final o inspección realizada una vez finalizada la producción, lo que garantizaba que los productos servidos al cliente cumplieran con los requisitos establecidos en el pedido.

Más adelante, en los cuarenta, la Gestión de la Calidad se extiende del ámbito de la inspección final a la inspección durante el proceso de producción, donde no solo se inspecciona el producto terminado, sino que se trata de detectar los errores cuanto antes, de forma que se evite dar valor añadido a un producto defectuoso desde su origen.

Es a partir de los años cincuenta cuando la calidad comienza a extenderse de la inspección final y de proceso a la prevención de defectos. Comienzan a extenderse los sistemas de Aseguramiento de la Calidad, que establecen un mayor énfasis en el sistema de calidad de la empresa para mejorar la calidad de sus productos o servicios.

En los años setenta y ochenta del siglo XX el término calidad deja de centrarse en el producto, servicio o proceso y pasa a formar parte de las personas y de las actividades que éstas realizan.

Para Heras *et al.*, (2008) el concepto calidad definido como cumplimiento de los requisitos establecidos por el cliente y, sobre todo, como satisfacción del cliente, ha fagocitado otras acepciones importantes del concepto de calidad que también han de ser consideradas en el ámbito de estudio de la actividad económica: por ejemplo, el de la calidad entendida como el conjunto de atributos que integran un producto o un servicio, factores que confieren a dicho producto o servicio la posibilidad de aportar un mayor valor añadido a las empresas que lo producen, y, por ende, a los sectores de actividad y a la economía de una determinada zona geográfica en su conjunto.

Resulta del todo importante que los diferentes agentes involucrados en la actividad económica presten atención a cuestiones relacionadas con la mejora de la satisfacción de los clientes de las empresas, pero puede resultar muy perjudicial que se confundan términos, pues dicha calidad quizás no resulta el único factor clave en el desarrollo económico sostenible.

2.2 LA NORMALIZACIÓN Y CERTIFICACIÓN

Desde un punto de vista genérico la **Normalización** es la redacción y aprobación de documentos que establecen, por consenso, las características o especificaciones de un producto, servicio, proceso o sistema terminológico.

En particular la normalización consiste en la elaboración, difusión y aplicación de normas, ofreciendo a la sociedad importantes beneficios al facilitar la adaptación de los productos, procesos y servicios a los fines a los que se destinan, protegiendo la salud y el medio ambiente, previniendo los obstáculos al comercio y facilitando la cooperación tecnológica.

Para Heras *et al.*, (2008) la **estandarización o normalización** se podría definir de forma genérica como la actividad encaminada a poner orden en aplicaciones repetitivas que se desarrollan en el ámbito de la industria, la tecnología, la ciencia y la economía.

En sus orígenes, al inicio del siglo XX, la normalización nació para limitar la diversidad antieconómica de componentes, piezas y suministros, y favorecer su intercambiabilidad, de forma que se facilitara la producción en serie y la reparación y mantenimiento de los productos y servicios.

La normalización persigue fundamentalmente tres **objetivos**:

- Simplificación, ya que se trata de reducir distintos modelos, seleccionando únicamente los más idóneos.
- Unificación, ya que permite la intercambiabilidad a nivel internacional.
- Especificación; en cuanto que persigue evitar errores de identificación, creando un lenguaje claro y preciso.

Las **ventajas** de la Normalización son diversas y en concreto se pueden apuntar las siguientes:

- *Para los fabricantes:* Racionaliza variedades y tipos de productos, disminuye el volumen de existencias en almacén y los costes de fabricación, mejora la gestión y el diseño, agiliza el tratamiento de los pedidos, facilita la comercialización de los productos y su exportación, simplifica la gestión de compras, ya que facilita la comparación entre distintas ofertas, establece niveles de calidad y seguridad de los productos y servicios, informando de las características de dichos productos.
- *Para la Administración:* Simplifica la elaboración de textos legales, establece políticas de calidad medioambientales y de seguridad, ayuda al desarrollo económico y agiliza el comercio.

Como consecuencia de esta necesidad, por parte de las empresas, de estandarizar sus productos, nacen los organismos de estandarización o normalización, destacando entre otros los siguientes:

1) A nivel Internacional

- ISO - Organización Internacional para la Estandarización.
- IEC - International Electrotechnical Commission.
- IEEE - Institute of Electrical and Electronics Engineers.
- ITU - Unión Internacional de Telecomunicaciones (engloba CCITT y CCIR).
- IATA - International Air Transport Association

2) A nivel Regional

- AMN - Asociación Mercosur de Normalización.
- APEC - Asia-Pacific Economic Cooperation.
- CAN - Red de Normalización Andina.
- CARICOM - Caribbean Community Standardization.
- CENELEC - Comité Européen de Normalisation Electrotechnique, Comité Europeo de Normalización Electrotécnica.
- CEN - Organismo de estandarización de la Comunidad Europea para normas EN.

ISO, IEC e ITU han creado junto con la OMC (Organización Mundial del Comercio) una alianza estratégica con el objetivo común de promover la creación de un sistema de comercio global libre y justo. Este acuerdo denominado Technical Barriers to trade (Barreras técnicas al comercio), incluye el establecimiento de un código de conducta para la preparación, adopción, y aplicación de los estándares, que se sustenta en los principios de no-discriminación y armonización, así como en el objetivo de que se evite que los estándares internacionales se conviertan en unas barreras técnicas innecesarias al libre comercio.

Como ya se ha apuntado la normalización consiste en emitir **normas**, que son documentos técnicos con las siguientes características:

- Contienen especificaciones técnicas de aplicación voluntaria.
- Son elaboradas por consenso de las partes interesadas: Fabricantes, administraciones, usuarios y consumidores etc.
- Están basadas en los resultados de la experiencia y el desarrollo tecnológico.
- Son aprobadas por un organismo nacional, regional o internacional de normalización reconocido.
- Están disponibles al público.

Existen diferentes **tipos de normas** en función del organismo que las haya elaborado. Así se pueden distinguir:

- ❑ **Normas Nacionales.** Corresponde a las normas UNE (Una Norma Española), y que está constituida por un conjunto de normas técnicas creadas por los Comités Técnicos de Normalización (CTN), de los que forman parte entidades y agentes implicados e interesados en los trabajos de cada comité. En España AENOR es el organismo legalmente responsable del desarrollo y difusión de las normas técnicas.
- ❑ **Normas Regionales.** Son elaboradas en el marco de un organismo de normalización regional, normalmente de ámbito continental. Las más conocidas son las normas europeas elaboradas por CEN y CENELEC.
- ❑ **Normas Internacionales.** En cuanto a sus características son muy similares a las normas regionales, pero su ámbito es mundial. Las más representativas son las normas elaboradas por IEC para el área eléctrica, las ITU, para el sector de las telecomunicaciones, y las ISO para el resto de sectores.

Además las normas disponen de una codificación que permite su identificación en cuanto a su ámbito de aplicación y procedencia. En este sentido podemos señalar la siguiente clasificación:

- Normas UNE-ISO, que son el resultado de la traducción al español de las normas de la ISO
- Normas UNE-EN-ISO, que son el resultado de la traducción al español de las normas de la ISO aprobadas por el CEN. Cualquier versión en un idioma diferente al inglés, francés o alemán debe ser realizada por un miembro de este organismo.
- Normas UNE-EN. Son la versión oficial en español de las normas europeas, que son adoptadas tras la aprobación de un órgano específico dentro de la estructura de normalización nacional de AENOR.
- Especificaciones Técnicas Europeas UNE-CEN/TS. Son documentos normativos de menor rango que una norma europea EN. No son de obligada adopción, y se recurre a esta figura cuando no hay un consenso suficiente para la adopción como norma europea
- Informes Técnicos UNE-CEN/TR Son documentos normativos de menor alcance que las normas europeas y las especificaciones técnicas. No es obligatoria su adopción y se recurre a ellos cuando se trata de normalizar un aspecto tecnológicamente muy incipiente, todavía en fase de investigación y desarrollo industrial y sobre el que no hay mucha experiencia.

El campo de actuación de las normas es muy amplio, tanto como la propia diversidad de productos o servicios, incluidos sus procesos de elaboración, abarcando todos los sectores y relacionadas tanto con los procesos de producción, los productos, el medio ambiente o la seguridad y salud en el trabajo.

La certificación es la acción llevada a cabo por una entidad independiente de las partes interesadas mediante la que se manifiesta que una organización, producto, proceso o servicio, cumple los requisitos definidos en unas normas o especificaciones técnicas.

Con la certificación, una entidad independiente respalda que en una organización se cumplen los requisitos de una norma u otro documento normativo. Mediante auditorías el organismo certificador verifica que la empresa cumple los requisitos de una norma.

Los motivos por los que una empresa decide certificarse pueden ser varios: Por exigencia de sus clientes, como herramienta de competitividad, y como forma de obligarse a tener implantado un Sistema de Calidad.

Los organismos habilitados para certificar el cumplimiento de una norma (en particular las ISO 9000) son los organismos de certificación, que a su vez deben estar acreditados para certificar por una entidad de acreditación. En el caso de España el organismo de acreditación es ENAC (Entidad Nacional de Acreditación) y el organismo de certificación más representativo es AENOR.

Llegado este punto es necesario definir algunos conceptos, que si bien todos ellos están relacionados con el proceso de calidad, su significado es diferente.

- Homologación: es la aprobación oficial de un producto, proceso o servicio realizada por un órgano legal que tenga esa facultad por disposición reglamentaria.
- Acreditación: procedimiento por el cual una entidad autorizada por la Administración (entidad de acreditación) reconoce formalmente la independencia y la capacidad técnica de un organismo de certificación para desarrollar su labor con arreglo a requisitos reconocidos internacionalmente.
- Reglamento: disposición de carácter obligatorio que contiene medidas legislativas, reglamentarias o administrativas, y que ha sido adoptada y publicada por un órgano legal que tenga los poderes necesarios al efecto.
Un reglamento puede hacer obligatoria cualquier norma hasta entonces voluntaria.

Algunas de las principales normas certificables en la actualidad son:

- ISO 9001- Sistemas de Gestión de la Calidad
- ISO 14001- Sistemas de Gestión Ambiental
- OHSAS 18001- Sistemas de Gestión de Seguridad y Salud en el trabajo
- ISO/TS 16949- Sistemas de Gestión de la Calidad en el sector Automoción
- ISO 27001- Sistema de Gestión de la seguridad de la Información
- SA 8000- Responsabilidad Social
- ISO 22000- Sistemas de Gestión de la Seguridad Alimentaria
- ISO 20000- Sistema de Gestión de la Calidad en Servicios de Tecnología de la Información.
- ISO 28000 – Gestión de la seguridad en la cadena de suministro

- ISO 10012 – Gestión metrológica

2.3 LOS SISTEMAS DE GESTION DE LA CALIDAD

2.3.1. Modalidades clave de la gestion de la calidad

Junto a la idea de calidad han ido surgiendo una serie de conceptos (sistema de calidad, aseguramiento de la calidad, etc.) directamente relacionados con ella pero con distintos matices.

En un sentido amplio un **sistema de calidad** se define como un conjunto de actividades y funciones encaminadas a conseguir la Calidad. Es un método planificado y sistemático de medios y acciones, encaminado a asegurar suficiente confianza en que los productos o servicios, se ajusten a las especificaciones.

Para Heras *et al.*, (2008) un **sistema de gestión de la calidad (SGC)** se podría definir como el conjunto interrelacionado de elementos (métodos, procedimientos, instrucciones, etc.), mediante los que la organización planifica, ejecuta y controla determinadas actividades relacionadas con los objetivos que desea alcanzar. Un sistema de gestión no es más que un mapa o una guía que nos explica cómo se gestiona el día a día de la empresa: un mapa que nos define cual es su estructura organizativa (que luego se plasma en los organigramas), cuales son los procesos y procedimientos clave del negocio respecto al ámbito al que hace referencia el estándar (Gestión de la Calidad, Gestión Medioambiental, prevención de riesgos, innovación, etc.), y quién asume las responsabilidades de dichos procesos y procedimientos.

En este sentido, la gestión de la calidad se entiende como una función transversal dentro de las funciones básicas de la empresa (dirección general, financiación, comercialización, producción y dirección de personas). Su evolución a lo largo de los años se explica, en un sentido general, por las tres grandes modalidades aplicables a la empresa:

- 1) La Inspección o Control de la calidad
- 2) El Aseguramiento de la Calidad
- 3) La Gestión de la Calidad Total.

1) La Inspección o Control de la calidad

Como ya hemos comentado esta modalidad tuvo sus orígenes en los primeros años de la producción en serie, donde el objetivo básico de la inspección era evitar que productos defectuosos llegasen al cliente. Su proceder consiste en establecer a priori unas especificaciones de calidad del producto, que deben comprobarse de forma sistemática para verificar la conformidad del producto final y separar los productos defectuosos para su desecho o reproceso.

Es evidente que este enfoque está presidido por el concepto técnico de la calidad como conformidad con las especificaciones. Su principio básico es la conformidad con las especificaciones de los productos.

El enfoque de la Gestión de la Calidad como inspección parte de un modelo de proceso productivo en el que cada sección o fase elabora unas tareas, entregando su resultado a las fases o secciones posteriores sin ningún control. Al final del proceso, el departamento de control de calidad separa los buenos de los malos productos a través de la inspección.

2) Aseguramiento de la calidad

En esta fase la calidad comienza a extenderse de la inspección final y de proceso a la prevención de defectos. El Aseguramiento de la calidad tiene por objeto sistematizar y formalizar los diferentes procesos que se llevan a cabo en la empresa para tratar de asegurar que la calidad está incorporada al producto o al servicio. Se audita el sistema y no el producto. Dicho de otra forma, lo importante es la calidad de los procesos y no su resultado.

3) La gestión de la calidad total

Esta modalidad tuvo sus orígenes en las empresas japonesas que desarrollaron filosofías y herramientas para la mejora de la calidad. La calidad deja de centrarse tanto en el producto, en el servicio o en el proceso, y pasan a formar parte de las personas y de las actividades que éstas realizan.

La Gestión de la Calidad Total, surge pues, como filosofía de gestión centrada en la calidad, basada en la participación de todos los miembros de la empresa, y que trata de aumentar la satisfacción de los clientes (incluyendo en este término a los clientes externos e internos, es decir también a los empleados), a la vez que se mejora la eficiencia organizativa y se obtienen beneficios para todos los miembros de la organización y el resto de la sociedad.

Diferencias existentes entre las tres modalidades clave de la Gestión de la Calidad

Aspecto	Inspección de la calidad	Aseguramiento de la calidad	Gestión de la Calidad Total
<i>Ambito</i>	Relacionado con el producto	Principalmente proceso de producción y, en grado limitado, algunos servicios de apoyo	Todos los procesos de la empresa
<i>Objetivo</i>	Detección de errores	Crear confianza cumpliendo las normas y un sistema de calidad documentado Eficacia interna	Lograr la satisfacción del cliente (interno y externo) mediante la mejora continua
<i>Filosofía</i>	Clasificación de los productos de calidad después de la fabricación	Generar la calidad desde el diseño a la entrega	Mejorar la calidad en todos los aspectos de la organización.
<i>Responsabilidad</i>	Departamento de calidad e inspecciones	Representante de la dirección para el sistema de calidad	Todo el personal
<i>Cliente</i>	Se presta poca atención	Expectativas limitadas a las especificaciones expresadas	Los clientes internos y externos son básicos
<i>Calidad</i>	Conformidad con las especificaciones del producto final	Conformidad con el sistema de calidad	La calidad como es percibida por el cliente, y la calidad de la organización como un todo
<i>Proveedores</i>	Se les presta poca atención	Un elemento que debe ser controlado	Es un eslabón importante
<i>Modelos</i>	Especificaciones de producto	ISO 9001, EAQF, VDA, QS 9000, ISO/TS 16949	EFQM, Premio Deming, Malcom Baldrige, Modelo iberoamericano

Fuente Heras I. et al. 2008

2.3.2. Elementos y aspectos importantes en un Sistema de Gestión de la Calidad

El termino “**estándar de gestión**” o “estándar de sistema de gestión” (en ingles *management system standard*), se puede definir como “un conjunto de directrices y pautas promulgadas por un organismo, por lo general no-gubernamental y sin ánimo de lucro, que hacen referencia, de forma más a menos concreta, a preceptos relativos a la gestión de una organización” (Heras, 2006).

Estos estándares o normas de gestión cuentan con características comunes referidas a su estructura, terminología, contenido y con la posibilidad de que puedan ser certificadas por una tercera parte.

Se diferencian de las normas y especificaciones técnicas relativas a los requisitos que deben cumplir determinados productos o procesos, en cuanto que no son normas de resultados o desempeño (performance standards), sino que son normas que establecen la necesidad de sistematizar y formalizar, en una serie de procedimientos, toda una serie de procesos de una empresa relativos a los diferentes ámbitos de la gestión empresarial.

Así pues, que una empresa implante dicha norma, y que un determinado organismo certificador independiente audite su implantación y la valide con la concesión de un certificado, supone que la citada organización tiene sistematizadas y formalizadas, (documentadas) las actividades que dicho estándar trata de regular.

Los primeros estándares de sistemas de gestión surgen en el ámbito de la Gestión de la Calidad, en concreto, en el ámbito del Aseguramiento de la Calidad, que, conforme a la definición de la norma ISO 8402, se define como el conjunto de acciones planificadas y sistemáticas que se aplican en el marco del Sistema de la Calidad para proporcionar la confianza adecuada de que una entidad cumplirá los requisitos para la calidad.

Se trata de una forma de asegurar cierto nivel de calidad en proveedores y subcontratistas, sin que dicha labor de control de los sistemas de gestión de proveedores y subcontratistas afecten a la cuenta de resultados de las empresas compradoras.

Es a mediados de la década de los ochenta cuando un fenómeno, en su inicio íntegramente europeo, empieza a surgir con fuerza a nivel internacional: la difusión de las normas ISO 9000 como base para implantar y certificar en las empresas un sistema de aseguramiento de la calidad.

Paralelamente, también se desarrollaron de forma considerable otros estándares de sistemas de gestión sectoriales de las grandes empresas multinacionales del sector de la automoción, como, por ejemplo, la norma QS9000 creada por el consorcio formado por Chrysler Corporation, Ford Motor Company y General Motors Corporation, que

empezaron a desarrollarse en 1988 y se promulgaron por primera vez en 1994. Se trata de un estándar que armonizaba los requerimientos de las tres multinacionales y se alineaba también con ISO 9000, estándar sectorial que recientemente se incorporó al esquema ISO con la promulgación de ISO/TS 16949.

Los modelos de Gestión de la Calidad más utilizados, los basados en las normas ISO 9000 y el EFQM, son, en realidad, modelos para la mejora de la calidad de la gestión empresarial. Las normas ISO 9000, no son normas para regular si unos productos o servicios cumplen con unos determinados estándares de calidad, sino que regulan las actividades de la empresa que se encuentran relacionadas con el cumplimiento de los requisitos establecidos por el cliente y su satisfacción; y el EFQM, por su parte, un modelo mucho más amplio y complejo, tampoco tiene como objetivo los antes mencionados.

El valor añadido que supone para una empresa la implantación de un sistema de calidad se puede describir de la siguiente manera:

- En una auditoría total o parcial al Sistema de Gestión de la Calidad de una empresa se muestran no conformidades con el Sistema (fruto de la utilización de un método sistemático de detección y análisis de posibles fallos y sus consecuencias), se proponen acciones correctoras y si es necesario se revisan objetivos.
- De la revisión del Sistema por la dirección pueden surgir necesidades de formación para los trabajadores, un plan de calidad con nuevos objetivos, implantación de nuevos métodos preventivos de no conformidades o necesidades de actuación con medidas correctoras concretas.
- Por último, las decisiones tomadas se someten a un despliegue, implantación y control que terminará de cerrar el Bucle de la Calidad. Este bucle, repetido indefinidamente, permite una mejora continua del Sistema de Calidad instaurado en una empresa.

Según Heras *et al.*, (2008) los beneficios o ventajas que una organización obtiene mediante la implantación de Sistemas de Gestión de la Calidad del tipo ISO 9000 se pueden resumir en los siguientes:

- Se detectan las áreas de mejora de la calidad de productos y servicios

- Hay una disminución de las auditorias de calidad por parte de los clientes, evitándose ser auditados por múltiples clientes.
- Se mejora la imagen de calidad de empresa.
- Se consigue una posición ventajosa en el intercambio y comercialización internacional.
- Se coordinan las diferentes áreas funcionales de la empresa, unificando los objetivos de satisfacción de los clientes e incrementándolos.
- Se obtiene una ventaja comercial frente a los competidores que no poseen el certificado.
- Se reducen los costes de no calidad al tener formalizados los procedimientos, instrucciones de trabajo y principios de funcionamiento que describen la forma correcta de actuar de todas las personas de la organización.
- Se analiza la cuestión de las responsabilidades y de las competencias. Estas se pueden establecer claramente delimitadas, y de forma no amenazadora, bajo el pretexto de las normas, con efectos directamente positivos sobre las relaciones interpersonales dentro de la empresa.
- Se reúne de forma estructurada una cantidad considerable de datos dispersos, lo que supone considerables ahorros de tiempo.

Por otra parte también existen una serie de desventajas o inconvenientes a tener en cuenta en la implantación de estas normas:

- La implantación y la certificación tienen un coste elevado, sobre todo para las pymes. El Sistema debe ser auditado periódicamente por una entidad certificadora y la empresa ha de sufragar estos gastos, que suelen ser importantes.
- Si no se implantan de forma adecuada, las normas ISO 9000 tienden a crear organizaciones burocratizadas.
- Cuando las empresas dan una importancia excesiva a la certificación, éstas se van alejando poco a poco de los procesos de mejora continua que son esenciales en la Gestión de la Calidad Total.
- Como la certificación ISO 9000 se centra en la documentación de procedimientos ya existentes, algunos expertos aseguran que el tiempo que se pierde tratando de codificar las prácticas existentes imposibilita a las empresas para realizar esfuerzos más trascendentales de mejora continua e innovación.

Existen una serie de **elementos** cuyo conocimiento es necesario con el fin de poder establecer un sistema de calidad en una organización:

➤ **Los procedimientos:**

Un procedimiento recoge solo la secuencia de pasos para ejecutar una tarea rutinaria, es decir, el quehacer de todos los días. Debe contener como mínimo:

- Un diagrama de flujo donde secuencialmente se reflejen todos los pasos.
- Un impreso o formulario, en cuyo reverso pueden figurar las instrucciones para su cumplimentación y archivo.

Las fases o cuestiones de cualquier procedimiento son:

- 1- Solicitud de Autorización: Quien puede efectuar la solicitud y quien tiene autoridad para gestionar su preparación.
- 2- Si la Autorización de elaboración es positiva, el responsable de la misma ha de asignar las personas o estamentos que han de intervenir.
- 3- El Proceso de elaboración debe iniciarse con una descripción de las acciones, de tal forma que partiendo de unas condiciones iniciales, se llegue a un final en el que se establezcan los criterios para la toma de decisiones.
- 4- La publicación e Implementación del Procedimiento. En esta fase se contrasta la operatividad del procedimiento, así como se analizan los posibles cambios a introducir para la mejora de su efectividad.

Toda esta información acerca de los procedimientos queda recogida en un documento interno de la empresa llamado “**Manual de Procedimientos**”

➤ **Los Planes de Calidad**

Los **Planes de Calidad** son una serie de planes particulares para cada empresa, y eminentemente preventivos que complementan el Sistema de Calidad. Estos Planes deben contemplar los siguientes aspectos:

- Definición del propósito u objetivo de su creación, además debe estar claramente definido en el tiempo de duración.
- Creación del Plan. Fijación de las etapas o hitos de que consta (cronograma).
- Determinar los recursos económicos necesarios, que deberán estar en consonancia a los resultados que se esperan obtener cuando se cumplimente.
- Determinar las necesidades de formación. Si un plan ha de ser efectivo es necesario que las personas que van a intervenir directamente, incluyendo responsables, tengan la formación idónea para llevarlo a buen fin.
- Medición de resultados, con objeto de obtener los resultados más favorables.

➤ **El Manual de Calidad**

Es un documento que recoge de forma escrita el sistema de calidad de una empresa, y debe incluir: Una presentación (historia) y descripción de la empresa (localización, personal, organigrama, etc.), la misión y visión, las líneas generales que se plantea como estrategia sobre la que definir objetivos, en definitiva, todo aquello que constituye la política de calidad de la empresa. También debe incluir un breve resumen de los procedimientos de Calidad. El Manual de Calidad debe ser un documento de presentación de la empresa, que se enseña a los clientes y partes interesadas en la organización, y por tanto debe tener una imagen cuidada

En la actualidad las normas más aplicadas en las empresas en relación a cómo implantar un sistema de calidad son las normas ISO 9000.

A continuación se señalan las principales normas relativas a la implantación de Sistemas de Gestión de la Calidad:

- UNE-EN- ISO 9001: Sistema de Gestión de la Calidad
- UNE-EN- ISO 10012: Gestión Metrológica
- UNE-ISO/TS 16949: SGC en el sector de la Automoción
- UNE-EN 9100: SGC en el sector Aeroespacial
- UNE-EN ISO 13485: SGC de productos sanitarios
- UNE 179002: SGC para Empresas de Transporte Sanitario
- UNE 66926: SGC en Centros Técnicos de Tacógrafos Digitales
- UNE-ISO/IEC 20000: SGC en servicios
- ISO/IEC 15504-SPICE: Modelo de madurez de la Ingeniería del Software
- IRIS Sistema de Gestión de la calidad en el sector Ferroviario IRIS

2.4 NORMALIZACIÓN INTERNACIONAL DE LA CALIDAD

La normalización sobre calidad arranca con la aparición en 1987 de las normas de la serie ISO 9000, posteriormente revisadas en 1994, 2000, y la última de 2008. Estas normas fueron traspuestas a la normativa europea por el *Comité Europeo de Normalización* (CEN) como normas EN-2000.

A nivel mundial estas normas se expandieron en una primera etapa por los países de la Union Europea (UE), tomando mucha importancia en el Reino Unido. Desde las

instituciones comunitarias, y en concreto, desde la Comisión Europea, se promovió de forma intensiva la adopción de este estándar por las empresas europeas, como parte del proceso de armonización que se estableció para crear el mercado común europeo en 1992 (Tsiotras y Gotzamani, 1996)

Aunque en EE.UU y en Japón la adopción de estas normas fue menos intensa en un principio, con el tiempo también se ha producido un auge importante motivado por dos factores:

- . Las empresas de estos países que exportan a la UE se han visto obligadas a certificarse.
- . Algunos organismos institucionales importantes han adoptado y promovido la implantación de dichas normas.

ISO (International Organization for Standardization) es una organización internacional de organismos nacionales pertenecientes a 130 países (uno por cada país). Es una organización no gubernamental establecida en 1947 y cuya función es promover el desarrollo de la normalización a escala internacional, con el objeto de facilitar el intercambio internacional.

Heras *et al.*, (2008), señala que las ISO 9000 no son normas que hacen referencia al cumplimiento de un objetivo o un resultado determinado, es decir, no son normas de performance que miden la calidad de los productos o servicios de las empresas, sino que establecen la necesidad de sistematizar y formalizar toda una serie de procesos empresariales en una serie de procedimientos, y de documentar dicha implantación.

Son los organismos certificadores acreditados para tal fin por los organismos nacionales de acreditación, que como ya hemos señalado en el caso de España corresponde a la Entidad Nacional de Acreditación (ENAC), los que, una vez analizada la documentación utilizada por la empresa, otorgan el certificado de cumplimiento con el estándar.

Cumplir con los requisitos establecidos en la norma ISO 9000 supone tener documentada la implantación un Sistema de Gestión de la Calidad (SGC) que recoge en procedimientos estandarizados y documentados los procesos básicos para producir el producto o el servicio que el cliente adquiere. Esta herramienta de gestión tiene por tanto como base la sistematización y formalización de tareas para lograr la conformidad en el cumplimiento de las especificaciones establecidas por el cliente.

Como ya se ha mencionado en 1987 se elaboraron las primeras normas de la serie ISO 9000. En sus inicios la familia de normas ISO se componía de aproximadamente 20 normas, de las cuales únicamente eran certificables las ISO 9001, 9002, 9003.

Con posterioridad el Comité Internacional ISO /TC 176 “Gestión y aseguramiento de la calidad” realizó una revisión, con objeto de adecuar los sistemas de calidad certificados conforme a dichas normas con la actividad real de las organizaciones. El resultado de esta revisión dio lugar a la norma ISO 9001 de 2000.

En este sentido las normas ISO 9000 expresan un consenso internacional sobre prácticas de buena gestión, con el objetivo de asegurar que los productos o los servicios de las empresas satisfagan las exigencias de los clientes. Estas normas ofrecen a las empresas líneas básicas sobre lo que constituye un eficaz sistema de gestión de la calidad, además de modelos según los cuales se puede verificar dicho sistema. Sus características principales son su generalidad, unicidad, y universalidad. Por esta generalidad, son aplicables a todos los sectores industriales y comerciales y para todos los tipos de empresas y organizaciones, también aquellas sin ánimo de lucro.

Sin embargo la implantación de este tipo de normas a veces plantea problemas motivado por lo que algunos autores denominan barreras para la certificación. En este sentido autores como Calingo, 1995 (citado por Tarí Guilló, Molina Manchón y Sabater Sampere, 2003) señalan las siguientes: ausencia de compromiso de la dirección y empleados, el tiempo invertido en formación, las reuniones y desarrollo del sistema, la falta de motivación de la fuerza de trabajo, el buen entendimiento del sistema y las barreras de comunicación.

Otros autores como Ngai y Cheng, 1997 (citados por Tarí Guilló, Molina Manchón y Sabater Sampere, 2003), identifican cuatro tipos de barreras:

- 1) Culturales: cambio de cultura, resistencia al cambio, falta de compromiso y confianza por parte de los empleados.
- 2) Infraestructuras: falta de un sistema de retroalimentación de los clientes, formación insuficiente en calidad, ausencia de un sistema de reconocimientos, no entendiéndose el significado de la gestión de la calidad, no establecer medidas relacionadas con la calidad y falta de competencia o aptitud en gestión de la calidad

- 3) Directivas: Falta de compromiso de la alta dirección, no proporcionar una misión ni visión y altos movimientos o cambios en ejecutivos claves.
- 4) Organizativas: comunicación interna y externa inefectiva, territorialismo y políticas organizativas.

Para Haksever, 1996 y Srinidhi, (citados por Tarí Guilló, Molina Manchón y Sabater Sempere, 2003) las barreras que impiden el buen funcionamiento de un sistema de calidad son:

- a) La falta de liderazgo de la dirección.
- b) La falta de formación, reconocimientos de los empleados y acuerdos con los proveedores.
- c) No medir los aspectos relacionados con la calidad que proporcionan información para identificar y resolver problemas y poder así mejorar.
- d) La falta de experiencia y conocimientos de la dirección, y en consecuencia, su bajo compromiso.
- e) La incapacidad para comunicar una visión, crear una cultura, delegar en los empleados y crear equipos de trabajo.
- f) La falta de coordinación entre departamentos
- g) La ausencia de un sistema de información para las diferentes unidades organizativas
- h) La escasez de recursos financieros y humanos

El aspecto que más dificulta el desarrollo de una cultura de calidad, son internos a la propia organización, y dependen del apoyo y compromiso que la dirección de la empresa transmita al resto de la organización para que todos se impliquen realmente con la calidad y disminuyan las reticencias a los cambios necesarios para ajustarse a la nueva cultura.

Desde una perspectiva global, el éxito de la difusión de estos estándares de gestión parece ir muy unido a la propia dinámica del proceso de globalización de las economías occidentales y de sus actores principales, las empresas transnacionales. Si en sus orígenes la normalización surgió para limitar la diversidad antieconómica de componentes, piezas y suministros, en la actualidad, en un entorno económico en el que la externalización y la deslocalización de la actividad empresarial son elementos estratégicos angulares, se ha de favorecer cierta homogeneidad en los sistemas de gestión empresarial para favorecer dichos procesos, y los estándares de gestión pueden ayudar a cumplir dicha función.

Neumayer y Perkins (citados por Heras, I, 2008), subrayan que existen, a grandes rasgos, dos grupos de motivaciones que llevan a las empresas a implantar este tipo de normas y a certificarlas:

- Por un lado, los motivos internos relacionados con la eficiencia (efficiency motives), es decir, con la mejora del desempeño, la productividad y la rentabilidad. Entre las razones se citan: la motivación relacionada con la mejora de la eficiencia y el control de la empresa, la disminución del número de productos defectuosos, o la implantación del Sistema de Aseguramiento de la Calidad, por ser un buen inicio en el camino hacia la Calidad Total.
- Por otro lado, los motivos externos o institucionales (institutional motives), relacionados con la presión social que ejercen diversos actores para que se adopten estas prácticas. En algunos sectores como el manufacturero, estas normas constituyen un auténtico prerrequisito para poder participar en numerosas subastas y licitaciones internacionales (Karapetrovic, 1999).

En otros casos la motivación viene determinada por la presión de la competencia, las empresas buscan el certificado porque otras empresas del sector lo tienen.

Lo que parece claro es que son las empresas que más abiertas están al exterior las que tienen una mayor tendencia a la certificación ISO 9000. Se trata de una cuestión que ya ha sido analizada en la literatura especializada. Así, por ejemplo, Schellinck y Rosson, 2001 y Anderson *et al.* 1999 (autores citados por Heras *et al.* 2008) recogen en sus estudios que las empresas estadounidenses y canadienses que exportan a la Unión Europea tienen una mayor propensión a certificarse de acuerdo con el estándar ISO 9001.

2.5 ESTRUCTURA Y APLICACIÓN DE LAS NORMAS ISO

Las normas internacionalmente más utilizadas son las Normas ISO de la serie 9000. De ellas la única certificable es la 9001 en su última versión de 2008. Los requisitos de esta norma se pueden agrupar en 5 grandes bloques:

- Sistema de Gestión de la Calidad
- Responsabilidad de la Dirección

- Gestión de los Recursos
- Realización del producto o prestación del Servicio
- Medición, Análisis y Mejora

A juicio de Fontanals J., (2006) el sistema de gestión de ISO 9001 persigue como fin último la satisfacción del cliente, La ISO 9004 va mas allá incluyendo a todas las partes interesadas o afectadas por la propia actividad de la organización, esto es, los empleados, los accionistas, los proveedores y la sociedad en general. Otro de los avances de esta norma es que avala una gestión eficiente además de eficaz, y su objetivo es el reconocimiento de la mejora del desempeño de la organización.

En este sentido Orbea T., (2009) señala las bondades acerca del uso combinados de las normas UNE-EN – ISO 9001 y ISO 9004:2000, estableciendo la complementación en el siguiente cuadro.

ISO 9001	ISO 9004
Requisitos	Directrices para la mejora
Satisfacción del cliente	Satisfacción de las partes interesadas
Eficacia	Eficiencia
Auditoría	Evaluación

Fuente: Orbea Celaya

En términos generales, las normas ISO 9001 establecen una serie de requisitos y directrices que deben seguir los sistemas de calidad para que puedan ser certificados en base a ellas, al tiempo que la ISO 9004 constituye una guía para la implantación de dichos sistemas.

La filosofía que subyace en estas normas es que la calidad organizativa de una empresa, en cuanto liderazgo, estrategias, recursos y resultados, asegura de alguna manera la calidad de sus productos o servicios, y que la demostración de estas calidades resulta a menudo imprescindible para determinadas operaciones entre empresas.

En muchas ocasiones la problemática que se plantea a la hora de implantar un sistema de calidad es saber por donde empezar. Hay autores que señalan que quizás

el camino lógico sería establecer un sistema de la calidad de acuerdo a la Norma ISO 9004, que asegure a la dirección de la empresa que se cuenta con un sistema de la calidad normalizado. Una vez que el sistema de la calidad está funcionando adecuadamente, si la empresa desea realizar contratos para dar garantía de calidad a sus clientes, puede obtener una certificación de que su sistema de la calidad cumple con los requisitos de alguna de la Norma ISO 9001.

Pero a veces la realidad desmiente a la lógica. En la mayoría de los casos, las empresas optan por buscar una certificación de su sistema de la calidad de acuerdo con las Normas ISO 9001, a fin de garantizar a sus clientes la calidad de los productos y servicios que ofrece. Por un camino o por otro, lo importante es tener un sistema de la calidad que funcione y sea coherente con el tipo de negocio.

La producción de bienes y servicios tiene distintas etapas y la calidad del producto final depende de cada una de ellas. Supongamos que una empresa produce maquinaria industrial y desea lanzar un nuevo modelo:

- Antes de fabricar el producto es necesario definir sus características, con qué elementos se va a fabricar y condiciones de funcionamiento. También habrá que establecer las dimensiones, forma de manejo, condiciones de seguridad, etc. Seguramente se construirán uno o más prototipos y se realizarán numerosas pruebas con los mismos. Esta es una etapa que se conoce como diseño o desarrollo del producto, y es fundamental en la calidad del mismo. Si algo sale mal en esta etapa, todos los esfuerzos que se hagan en las siguientes etapas no mejorarán la calidad del producto.
- Una vez que el diseño esté listo, el producto entra en la etapa de fabricación. Puede ocurrir que el diseño sea excelente pero luego al fabricarlo la calidad no responda a lo esperado. La etapa de producción debe garantizar que la calidad de todas las unidades del producto que se fabriquen para su distribución es la misma que la del diseño original.
- Posteriormente, la máquina debe ser instalada donde lo desea el cliente y puesta en funcionamiento. Tal vez necesite ajustes de último momento y/o sea necesario entrenar a un operador. Los servicios de instalación y post-venta también deben brindarse a satisfacción del cliente.

A juicio de Orbea T. (2009) el éxito sostenido se alcanza satisfaciendo no sólo las necesidades y expectativas de los clientes, sino también adaptando continuamente su organización y cultura a las necesidades y expectativas de las partes interesadas

(sociedad, accionistas, empleados, proveedores, etc.) a largo plazo y de un modo equilibrado.

En este sentido la norma ISO 9004 es aplicable a cualquier organización, independientemente de su tamaño, tipo o actividad, y contribuye con un enfoque desde la gestión de la calidad complementaria a la ISO 9001. Así, aporta las directrices universales para la gestión de toda organización exitosa: análisis del entorno, gestión eficaz de las oportunidades y los riesgos, desarrollo de una cultura de aprendizaje, y mejora continua e innovación.

Por su parte, la Norma ISO 9004 establece directrices (en vez de requisitos), y amplía su radio de acción hacia la satisfacción de otras partes interesadas, como pueden ser los accionistas, la sociedad, los proveedores, las personas de la organización o los ciudadanos. Además, centra su enfoque en el desarrollo de una cultura de eficiencia o rentabilidad de los sistemas de gestión para alcanzar el éxito sostenido a largo plazo mediante el análisis del entorno; desarrollo y despliegue de estrategias; gestión eficaz de las oportunidades y los riesgos; el aprendizaje adquirido de la experiencia; y aplicación de la mejora y de la innovación. Por ello, contiene directrices relacionadas también con la planificación estratégica, las finanzas o los recursos naturales.

Ambas normas se complementan entre sí, pero también se pueden utilizar de manera independiente. Además, se han desarrollado para ser compatibles con otras normas de sistemas de gestión, como la Norma ISO 14001 de gestión ambiental.

2.5.1 Desarrollo de la Norma ISO 9001:2008

2.5.1.1 Objeto, campo de aplicación y referencias normativas

Esta norma internacional especifica los requisitos para un sistema de gestión de la calidad, cuando una organización:

- Necesita demostrar su capacidad para proporcionar de forma coherente productos que satisfagan los requisitos del cliente y los reglamentarios aplicables.
- Aspira a aumentar la satisfacción del cliente a través de la aplicación eficaz del sistema, incluidos los procesos para la mejora continua del sistema y el aseguramiento de la conformidad con los requisitos del cliente y los reglamentarios aplicables.

2.5.1.2 Términos y definiciones

A lo largo de esta norma la utilización del término “producto” puede significar también “servicio”. Cabe destacar los siguientes términos de uso común en esta norma:

- **Procedimiento:** forma especificada para llevar a cabo una actividad o un proceso. Los procedimientos pueden estar documentados o no. En el caso de que esté documentado se denomina “procedimiento escrito” o “procedimiento documentado”. El documento que contiene un procedimiento puede denominarse “documento de procedimiento”.
- Cuando la norma hace referencia a “**proporcionar evidencia**” deberían presentarse al auditor registros, procedimientos, instrucciones, informes o cualquier otra clase de documentos, por medio de los cuales se pueda verificar el cumplimiento del requisito de la norma que corresponda.
- Cuando la norma hace referencia al término “**identificar cambios, procesos o problemas**” se debe poder conocer cuales son los cambios, los procesos o los problemas.
- Cuando la norma hace referencia al término “**identificar bienes, equipos, productos o el estado del producto**” se debe poder conocer cuales son los bienes, equipos o productos de forma que estén diferenciados del resto no sometidos a este requisito.
- Cuando la norma hace referencia al término “**identificar estado del producto**” se debe poder conocer cual es la situación real del producto de forma que esté diferenciado del resto que se encuentre en otro estado diferente.

2.5.1.3 Sistemas de gestión de la calidad

La norma distingue entre:

- a) Requisitos Generales y
- b) Requisitos de documentación

a) Requisitos Generales

La organización debe establecer, documentar, implementar y mantener un sistema de gestión de la calidad y mejorar continuamente su eficacia de acuerdo con los requisitos de esta norma internacional.

La organización debe:

- Identificar los procesos necesarios para el sistema de gestión de la calidad y su aplicación a través de la organización
- Determinar la secuencia e interacción de estos procesos
- Determinar los criterios y métodos necesarios para asegurarse de que tanto la operación como el control de estos procesos sean eficaces
- Asegurarse de la disponibilidad de recursos e información necesarios para apoyar la operación y el seguimiento de estos procesos
- Realizar el seguimiento, la medición y el análisis de estos procesos
- Implementar las acciones necesarias para alcanzar los resultados planificados y la mejora continua de estos procesos.
- Debe gestionar estos procesos de acuerdo con los requisitos de esta norma internacional.

En los casos en que la organización opte por contratar externamente cualquier proceso que afecte la conformidad del producto con los requisitos, la organización debe asegurarse de controlar tales procesos. Dicho control debe estar identificado dentro del sistema de gestión de la calidad.

b) Requisitos de la documentación

A la hora de determinar si un procedimiento debe ser escrito o no debe considerarse:

- La criticidad de la actividad: planteándose cuáles son las consecuencias de no hacerlo correctamente.
- La dificultad de la actividad: cuando la actividad es muy simple, se debe plantear: ¿podría realizarla cualquiera sin necesidad de un procedimiento escrito?
- La competencia del personal: no hay procedimiento que suplanté una buena formación.

La documentación del sistema de gestión de la calidad debe incluir:

- Declaraciones documentadas de la política de la calidad y de los objetivos de la calidad.
- Manual de la calidad.
- Procedimientos documentados. La norma ISO 9001:2008 específicamente requiere que la organización tenga “procedimientos documentados” para las seis actividades siguientes:

- Control de documentos
- Control de los registros de la calidad.
- Auditoría interna
- Control del producto no conforme
- Acción correctiva
- Acción preventiva
- Documentos requeridos por la organización para asegurar la planificación, operación y control eficaz de sus procesos. Los únicos documentos específicamente mencionados en la norma ISO 9001:2008 son:
 - Política de la calidad
 - Objetivos de la calidad
 - Manual de la calidad

El **manual de la calidad** debe incluir como mínimo:

- El alcance del sistema de gestión de la calidad, incluyendo los productos a los que se aplica, detalles y la justificación de cualquier exclusión de los requisitos de la norma.
- Los procedimientos documentados establecidos para el sistema de gestión de la calidad, o referencia a los mismos.
- La identificación e interacción entre los procesos del sistema de gestión de la calidad. Una justificación de las exclusiones de los requisitos que se realicen.

Además el manual de la calidad debe incluir:

- La estructura organizativa (organigrama o similar) de la organización.
- Las funciones y responsabilidades del primer nivel de la organización (aquellos que dependen directamente de la alta dirección).

En cuanto al **control documentos** el sistema de gestión de la calidad de la organización debe establecer claramente el control de los documentos y las responsabilidades que asumirá para revisar, aprobar, proveer, distribuir y gestionar la documentación. Además debe hacer referencia a la eliminación de la información obsoleta.

La organización debe establecer un mecanismo para controlar los cambios en la documentación. Este mecanismo debe contemplar las siguientes pautas:

- a) Seguir los procedimientos
- b) Prever el uso exclusivo de los documentos autorizados cuando se implanten los cambios.

- c) Considerar los efectos que producen los cambios propuestos en otras partes del procedimiento, sistemas y productos.
- d) Valorar el efecto en otras partes de la organización y notificarlo a las personas apropiadas.
- e) Identificar la naturaleza de los cambios en los documentos o en los anexos apropiados

En cuanto **al control de los registros de la calidad**, éstos deben establecerse y mantenerse para proporcionar evidencia de la conformidad con los requisitos así como de la operación eficaz del sistema de gestión de la calidad. Los registros deben permanecer legibles, fácilmente identificables y recuperables. Debe establecerse un procedimiento documentado para definir los controles necesarios para la identificación, el almacenamiento, la protección, la recuperación, el tiempo de retención y la disposición de los registros.

2.5.1.4 Responsabilidad de la dirección

El papel de la alta dirección consiste en:

- Establecer y mantener la política de la calidad y asegurarse de que se establecen los objetivos de la calidad de la organización.
- Promover la política de la calidad y los objetivos de la calidad a través de la organización para aumentar la toma de conciencia, la motivación y la participación.
- Asegurarse del enfoque hacia los requisitos del cliente en toda la organización.
- Asegurarse de que se implementan los procesos apropiados para cumplir con los requisitos de los clientes y para alcanzar los objetivos de la calidad.
- Asegurarse de que se ha establecido, implementado y mantenido un sistema de gestión de la calidad eficaz para alcanzar los objetivos de la calidad.
- Asegurarse de la disponibilidad de los recursos necesarios.
- Revisar periódicamente el sistema de gestión de la calidad.
- Decidir sobre las acciones en relación con la política y con los objetivos de la calidad.
- Decidir sobre las acciones para la mejora del sistema de gestión de la calidad.

Además la norma establece los siguientes requisitos en los que el papel de la dirección es fundamental:

- 1) Enfoque al cliente
- 2) Política de la calidad
- 3) Planificación
- 4) Responsabilidad, autoridad y comunicación
- 5) Revisión por la dirección

1) Enfoque al cliente

Éste es un requisito que pone de manifiesto la trascendencia que el cliente tiene para la organización y, por esta razón, se sitúa como responsabilidad de la dirección.

El incumplimiento de este requisito está motivado por el incumplimiento de los requisitos relativos a los procesos relacionados con el cliente y su satisfacción.

2) Política de la calidad

La alta dirección debe asegurarse de que la política de calidad tiene las siguientes características:

- Es adecuada al propósito de la organización. Debe estar armonizada con los intereses de la organización, con el resto de las políticas de la empresa, con los productos o servicios producidos, con los recursos humanos.
- Incluye un compromiso de cumplir con los requisitos y de mejorar continuamente la eficacia del sistema de gestión de la calidad.
- Proporciona un marco de referencia para establecer y revisar los objetivos de la calidad.
- Es comunicada y extendida dentro de la organización. La política de la calidad debería expresarse en un lenguaje sencillo de entender y deben existir evidencias documentadas de la difusión de la política de la calidad.
- Es revisada para su continua adecuación. La organización debe proporcionar evidencias documentales de que se revisa la política al menos en el marco de la revisión del sistema, aunque esa revisión no implique cambios en la política revisada.

C) Planificación

En este apartado hay que distinguir entre los objetivos de calidad que establece la norma para la planificación, y la planificación del sistema de gestión de la calidad. En cuanto a los objetivos de calidad los aspectos a satisfacer se consideran los siguientes:

- ♦ Evidencias de un seguimiento periódico de la evolución de los objetivos, en intervalos a los plazos establecidos para la consecución de los mismos.

- ◆ Aun cuando la norma no pide objetivos explícitos de mejora, sí establece que tienen que ser coherentes con la política y la política sí habla de mejora. Es recomendable que los objetivos, en un período de certificación o de validez de la política abarquen todos los aspectos de la política, pero no es exigible que estén planteados todos a la vez el primer año, o todos ellos en cada uno de los ejercicios evaluados.
- ◆ No es aceptable la existencia de objetivos relacionados con el cumplimiento de requisitos de la norma.
- ◆ Debe haber un despliegue de los objetivos al menos al primer nivel de organización.
- ◆ No es obligatorio establecer objetivos diferentes para cada año.
- ◆ Las características que tienen que tener los objetivos son:
 - Deben ser medibles.
 - Debe presentarse una planificación documentada.

El hecho de que no se alcance un objetivo no significa que exista una No Conformidad en el sistema de gestión de la calidad. Sin embargo la organización debe analizar las causas y aprender de dicho análisis. Deben presentarse evidencias de dicho análisis

La **planificación del sistema de gestión de la calidad** debe estar documentada, siendo la organización la que determina el formato. El incumplimiento de este requisito estará derivado por el incumplimiento de los siguientes requisitos de la norma:

- “La revisión del sistema de gestión de la calidad por la dirección deberá realizarse por intervalos planificados”.
- “En lo relativo a la planificación del producto”.
- “La organización necesita entender cómo cada uno de estos procesos impacta en su producto final y asegurar que los controles a aplicar permitan obtener un producto que satisfaga los requisitos establecidos para ese producto”.
- “La documentación generada por la aplicación de las técnicas estadísticas puede ser muy efectiva para demostrar la conformidad de los requisitos de la calidad”.
- “Las auditorías internas de la calidad verifican si los diversos elementos del sistema de gestión de la calidad de la organización son eficaces y conformes con los objetivos de la calidad fijados”

D) Responsabilidad, autoridad y comunicación

Todos los individuos de la organización deben ser conscientes del alcance, responsabilidad y autoridad de sus funciones y del impacto que pueden tener en la calidad del producto o servicio.

Debe designarse un representante de la dirección que será miembro de ella. En los casos que el representante no pertenezca a la dirección porque sea corporativo (grupos de organizaciones), sea el mismo para varias organizaciones, o sea una persona externa a la organización, se debe dejar documentalmente evidencia de:

- Las funciones, responsabilidad y autoridad de este representante.
- El hecho de que la alta dirección no ha delegado y mantiene la responsabilidad asignada a esta figura.

La alta dirección debe promover la comunicación interna mediante reuniones periódicas con el personal, tableros informativos, revistas, etc.

E) Revisión por la dirección

Los aspectos importantes a considerar son:

- ✓ La revisión debe hacerse por intervalos planificados, lo que no significa una vez al año.
- ✓ Si los intervalos planificados no son los adecuados, debería evidenciarse por qué, habitualmente vía resultados.
- ✓ Si hay planificación de nuevas actividades, puede establecerse como puntos de mejora que se haga la revisión a intervalos más cortos.
- ✓ Los diversos ciclos del sistema deberían ser coherentes con la revisión (Ej. Coherencia entre los objetivos anuales, auditorías anuales y revisión anual).
- ✓ Los registros deben existir y contener un detalle de la información analizada y de los resultados del análisis.
- ✓ De todo el análisis de revisión deben establecerse oportunidades de mejora, y en caso que no las haya dejar evidencia de que se han investigado pero no se han encontrado.
- ✓ El resultado de la revisión debe explicitar las decisiones y acciones a adoptar.

La información de entrada para la revisión por la dirección debe incluir:

- Resultados de auditoría.
- Retroalimentación del cliente
- Desempeño de los procesos y conformidad del producto
- Estado de las acciones correctivas y preventivas
- Acciones de seguimiento de revisiones por la dirección previas
- Cambios que podrían afectar al SGC
- Recomendaciones para la mejora

Los resultados de la revisión por la dirección deben incluir todas las decisiones y acciones relacionadas con:

- La mejora de la eficacia del sistema de gestión de la calidad y sus procesos
- La mejora del producto en relación con los requisitos del cliente
- Las necesidades de recursos

2.5.1.5 Gestión de los recursos

La organización debe determinar y proporcionar los recursos necesarios para:

- a) Implementar y mantener el sistema de gestión de la calidad y mejorar continuamente su eficacia.
- b) Aumentar la satisfacción del cliente mediante el cumplimiento de sus requisitos

Debe proporcionarse personal competente para realizar actividades de verificación tales como inspección, calibración, auditorías internas, y en general, cualquier actividad que afecte a la realización del producto.

Para que el personal pueda alcanzar y mantener un nivel apropiado de competencia, la organización periódicamente debe:

- Evaluar los conocimientos generales, experiencia y competencia del personal afectado por las actividades a realizar.
- Comparación de las competencias que se requieren para un rendimiento satisfactorio con las necesidades de formación individuales.
- Planificar, organizar y llevar a cabo la formación o las acciones que estime pertinentes para satisfacer las necesidades identificadas.
- Registrar los datos de la educación, formación, habilidades y experiencia y sus resultados.

La organización debe determinar, proporcionar y mantener la infraestructura necesaria así como gestionar el ambiente de trabajo, para lograr la conformidad con los requisitos del producto. La infraestructura incluye cuando sea aplicable:

- a) Edificios, espacio de trabajo y servicios asociados.
- b) Equipo para los procesos (tanto hardware como software)
- c) Servicios de apoyo como transporte y comunicación

2.5.1.6 Realización del producto

En lo relacionado con la realización del producto, la norma incluye los siguientes apartados especificando los requisitos para cada uno de ellos:

- A) Planificación de la realización el producto
- B) Procesos relacionados con el cliente
- C) Diseño y desarrollo del producto
- D) Compras
- E) Producción y prestación del servicio
- F) Control de los dispositivos de seguimiento y medición

A) Planificación de la realización del producto

La organización debe planificar y desarrollar los procesos necesarios para la realización del producto. Esta planificación debe ser coherente con los requisitos de otros procesos del sistema de gestión de la calidad.

En la planificación la organización debe determinar los siguientes puntos:

- Los objetivos de la calidad y los requisitos del producto
- La necesidad de establecer procesos, documentos y de proporcionar recursos específicos para el producto.
- Las actividades requeridas de verificación, validación, seguimiento, inspección y ensayo/prueba específicas para el producto así como los criterios para la aceptación del mismo.
- Los registros que sean necesarios para proporcionar evidencia de que los procesos de realización y el producto resultante cumplen los requisitos.

El Plan de Calidad como documento que especifica los procesos del sistema de gestión de la calidad, incluye los procesos de realización del producto y los recursos que deben aplicarse a un producto, proyecto o contrato específico.

B) Procesos relacionados con el cliente.

Estos procesos son los siguientes:

1) Determinación de los requisitos relacionados con el producto. Con tal motivo la organización debe determinar.

- Los requisitos especificados por el cliente, incluyendo los requisitos para las actividades de entrega y las posteriores a las mismas

- Los requisitos no establecidos por el cliente pero necesarios para el uso especificado o para el uso previsto.
- Los requisitos legales y reglamentarios relacionados con el producto
- Cualquier requisito adicional determinado por la organización.

2) Revisión de los requisitos relacionados con el producto.

Tienen la consideración de requisitos relacionados con el producto el precio y el plazo acordado con el cliente, debiéndose comunicar al cliente cualquier modificación en los mismos.

El registro de la revisión puede ser una simple anotación en el pedido, donde figurará la identificación de la persona que realizó dicha revisión y su fecha. Los pedidos telefónicos deben transformarse en pedidos internos.

Ante cambios en los requisitos de los productos la organización debe asegurarse que la documentación pertinente sea modificada y de que el personal correspondiente conozca los requisitos modificados.

3) Comunicación con el cliente.

La organización debe establecer disposiciones eficaces para la comunicación con los clientes, que deberá contener:

- La información sobre el producto
- Las consultas, contratos o atención de pedidos, incluyendo las modificaciones
- La retroalimentación del cliente, incluyendo sus quejas.

C) Diseño y desarrollo del producto

Diseño y desarrollo es el conjunto de procesos que transforma los requisitos en características especificadas o en la especificación de un producto, proceso o sistema.

En este apartado hay que distinguir 3 situaciones:

1. Si el proceso de diseño y desarrollo (D/D) no se realiza en la organización que solicita la certificación (esto quiere decir que la empresa no puede realizar ninguna modificación del producto sino que cualquier modificación tiene que ser autorizada y realizada por aquel que realizó el diseño). En este caso el proceso de D/D no está sujeto a auditoría.
2. Si el proceso de D/D se realiza en la organización y existen requisitos del cliente y requisitos legales aplicables. En este caso el proceso D/D está sujeto a auditoría.
3. Si el proceso de D/D es responsabilidad de la organización pero el proceso es realizado por otra organización. En este caso el proceso D/D está sujeto a auditoría y debe dejarse evidencia que existe un adecuado control sobre las

actividades de D/D subcontractadas que se evidencia por la implicación de la organización en las actividades de revisión y verificación del D/D.

Los aspectos a tener en cuenta en la planificación del diseño y desarrollo son los siguientes

- a) En el caso de empresas que estén funcionando solamente será necesario obtener evidencia de los nuevos productos o procesos, o si se van a realizar modificaciones dentro del período de certificación.
- b) La planificación del diseño debe estar documentada y contener al menos un diagrama de flujo en el que se indiquen las etapas y actividades, los responsables de cada una de ellas y las fechas de inicio y finalización previstas.

Se debe realizar la validación del diseño y desarrollo de acuerdo con lo planificado, para asegurarse de que el producto resultante es capaz de satisfacer los requisitos para su aplicación especificada o uso previsto, cuando sea conocido. Siempre que sea factible, la validación debe completarse antes de la entrega o implementación del producto.

En relación al control de los cambios del diseño y desarrollo los requisitos a cumplir son los siguientes:

- a) No se consideran incluidos los cambios que no afecten para nada a los datos finales del diseño
- b) Cuando se produzcan cambios en el diseño y desarrollo, la organización debe aplicar las etapas de revisión, verificación y validación según la naturaleza de los cambios.
- c) La organización debe evidenciar de cómo ha podido afectar esos cambios a los productos previamente entregados.

D) Compras

Para asegurarse de que los productos comprados o procesos subcontractados se adaptan a los requisitos especificados se pueden efectuar las siguientes acciones:

- a) La revisión de suministros anteriores de productos o servicios similares
- b) La evaluación de conformidad por un organismo competente en la materia
- c) El análisis o auditoría del proveedor con respecto a una norma de sistema de gestión de la calidad.

En cualquier caso el servicio aportado por el proveedor se revisará periódicamente teniendo en cuenta las complejidades y requisitos técnicos del producto. Así mismo los

criterios para la selección, evaluación y re-evaluación de proveedores deben estar debidamente documentados.

En relación a la información sobre las compras deben quedar reflejados documentalmente los siguientes ítems:

- Las órdenes de compra y los pedidos
- Los requisitos relacionados con el producto
- Designar personal competente que se asegure de la adecuación de los requisitos de compra antes de comunicárselos al proveedor

Las verificaciones de los productos comprados deben tener las siguientes características:

- Deben realizarse de acuerdo a las directrices definidas documentalmente
- Debe asegurarse la evidencia de que el producto comprado responde a lo pedido.
- En caso que sea necesario la verificación de las instalaciones del proveedor se recogerán en sus contratos.

E) Producción y prestación del servicio

En este apartado se incluyen los siguientes procesos:

1) Control de la producción y de la prestación del servicio

Describe los diferentes tipos de control que una organización debe aplicar en la producción o prestación del servicio. Para ello es necesario identificar y planificar los objetivos, requisitos del producto, procesos y otro tipo de recursos.

La organización debe identificar de que forma cada uno de estos procesos impactan en su producto final y asegurarse que los controles a aplicar permiten obtener un producto que satisfaga los requisitos especificados.

Estos controles deberán tener las siguientes características:

- Deberán tener en cuenta la correcta capacitación del personal para la obtención adecuada del producto.
- Deberá incluir las disposiciones de los mantenimientos del equipo cuando ello influya en la obtención correcta del producto.
- Deberá incluir el seguimiento de las condiciones del proceso o del producto en sí mismo.

- La forma a tratar de las no conformidades del producto y las acciones correctivas a tratar con objeto de que no se vuelvan a producir.

2) Validación de los procesos de la producción y de la prestación del servicio

Se aplicará cuando:

- a) Los resultados obtenidos en el proceso no puedan ser medidos en inspecciones o ensayos posteriores.
- b) No existe método de medida o éste es destructivo con el producto.

Los registros de los procesos, el equipo y personal cualificado han de conservarse, ya que son el histórico que demuestra que se han llevado a cabo las actividades previstas con resultados satisfactorios. La validación debe demostrar la capacidad de estos procesos para alcanzar los resultados planificados.

La organización debe establecer las disposiciones para estos procesos, incluyendo, cuando sea aplicable:

- Los criterios definidos para la revisión y aprobación de los procesos
- La aprobación de equipos y calificación del personal
- El uso de métodos y procedimientos específicos
- Los requisitos de los registros
- La revalidación

3) Identificación y trazabilidad

La trazabilidad del producto o servicio implica la posibilidad de trazar la historia, aplicación y localización de una unidad o actividad, por el significado de una identificación registrada y previamente establecida.

El sistema debe establecer la forma de conocer el estado de un producto o servicio, que puede ser indicado mediante marcas, estampillas, etiquetas, tanto de forma física como electrónica. Los identificadores de la trazabilidad deben aparecer en los registros adecuados que sirvan para reconstruir el histórico del producto.

Si se trata de un servicio, la identificación puede realizarse a través de la documentación que se acompañe.

4) Propiedad del cliente

La organización debe cuidar los bienes que son propiedad del cliente mientras estén bajo el control de la organización o estén siendo utilizados por la misma, incluyéndose la propiedad intelectual.

Para ello la organización debería poner en práctica las siguientes actuaciones:

- Exámenes de producto en la recepción, para controlar la cantidad recibida y su identidad o detectar cualquier daño sufrido durante el transporte.
- Inspecciones periódicas durante el almacenamiento para detectar cualquier signo de deterioro. Controlar las limitaciones de tiempo de almacenaje para asegurar el mantenimiento y las condiciones propias del producto.
- Reinspección del cumplimiento de cualquier requisito contractual
- Estudio de la seguridad del producto suministrado para prevenir cualquier uso no autorizado o colocación incorrecta.

La organización debería solicitar al cliente, cuando sea pertinente, la información relacionada con la manipulación, almacenado y mantenimiento del producto suministrado.

Si el producto suministrado es un servicio, la organización debe asegurarse de la conformidad de este servicio y de que su mantenimiento sea efectivo.

5) Preservación del producto

El sistema de gestión de la calidad de la organización debe ofrecer una estructura apropiada para la identificación, manipulación, embalaje, almacenamiento, protección y entrega al destino previsto del producto a lo largo de todo el proceso. Aunque sería recomendable disponer de métodos documentados para cada una de las actividades asociadas a la preservación del producto, su necesidad vendrá determinada por la naturaleza del producto y la complejidad del proceso.

La fase de almacenamiento incluye medidas relativas a:

- La seguridad física
- Condiciones ambientales
- Procedimientos para la entrada y salida de productos del almacén
- Revisión de las unidades almacenadas para detectar posibles deterioros
- Control de los datos de caducidad y rotación del almacén

F) Control de los dispositivos de seguimiento y de medición

La organización debe determinar el seguimiento y la medición a realizar, y los dispositivos de medición y seguimiento necesarios para proporcionar la evidencia de la conformidad del producto con los requisitos determinados.

2.5.1.7 Medición, análisis y mejora

Las técnicas estadísticas incluyen la toma de datos, análisis y aplicaciones realizadas y sirven para: el diseño del producto o servicio, el control del proceso, la eliminación de no conformidades, el análisis de problemas, la determinación de riesgos y sus causas, establecer los límites del producto y proceso

Las técnicas estadísticas más conocidas son:

- ✓ Métodos gráficos que ayudan a diagnosticar los problemas y sugieren las aproximaciones de cálculo apropiadas.
- ✓ Gráficos de control estadístico para verificar y examinar los procesos de producción y medida para todos los tipos de productos (hardware, software, materiales procesados y servicios).
- ✓ Diseño de experimentos para determinar qué variables tienen una influencia significativa en el rendimiento del proceso y/o producto así como cuantificar sus efectos
- ✓ Análisis de la regresión, que proporciona un modelo cuantitativo para conocer el comportamiento de un proceso o un producto. Además, indica los cambios en las condiciones de operación del proceso o el diseño del producto
- ✓ Análisis de la varianza (separando la variabilidad total observada en los componentes asociados con diferentes fuentes de variabilidad) que destacan las estimaciones de los componentes que son útiles para diseñar las estructuras de la muestra en los gráficos de control y en la puesta en circulación de los productos.

El **seguimiento y medición** de la calidad de tener en cuenta los siguientes puntos:

1) *La satisfacción del cliente*

La organización debe disponer de métodos documentados que describan las fuentes de información, las responsabilidades, el tratamiento y análisis de la información

Debe evidenciarse que se realiza el seguimiento de la satisfacción del cliente. Algunos ejemplos de este tipo de fuentes de información son: comunicación directa con los clientes, cuestionarios y encuestas, grupos de discusión con participación de clientes, Informes de organizaciones de clientes y estudios sectoriales

2) *Auditoría interna*

Las auditorías internas de la calidad verifican si los diversos elementos del sistema de gestión de la calidad de la organización son eficaces y conformes con los objetivos de la calidad fijados. El procedimiento de auditoría que debe incluir la frecuencia con la

que se tienen que realizar, tiene por objeto determinar si el sistema de gestión de la calidad:

- a) es conforme con las disposiciones planificadas, con los requisitos de esta norma internacional y con los requisitos del sistema de gestión de la calidad establecidos por la organización, y
- b) se ha implementado y se mantiene de forma eficaz.

Además de las auditorías internas habituales, una auditoría interna puede iniciarse por alguna de las siguientes razones:

- a) Para evaluar inicialmente el sistema de gestión de la calidad cuando hay un deseo de establecer una relación contractual.
- b) Para verificar, cuando se produce una relación contractual, que el sistema de gestión de la calidad continúa reuniendo los requisitos especificados y están siendo implantados en las siguientes situaciones:
 - Cuando se están realizando cambios significativos en las áreas funcionales.
 - Necesidad de verificar que las acciones correctivas requeridas han sido tomadas y puestas en marcha con eficacia

3) Seguimiento y medición del proceso

Los parámetros sobre los cuales hay que realizar el seguimiento y la medición son: la capacidad, el tiempo de reacción, el tiempo del ciclo, el rendimiento, la eficacia de las personas de la organización, la utilización de tecnologías, la reducción de desperdicios. La organización debe aplicar métodos apropiados para el seguimiento, debiendo estar documentados los siguientes puntos: las fuentes de información, periodicidad, responsabilidades y métodos de análisis.

4) Seguimiento y medición del producto

La organización debe establecer y especificar los requisitos de medición para sus productos. Con tal objeto los métodos de medición que aseguren que los productos son conformes respecto a los requisitos establecidos deben de contener entre otros los siguientes ítems:

- Las características de los productos, para poder determinar los tipos de mediciones, los medios de medición adecuados, la exactitud requerida y las habilidades necesarias.
- La localización de puntos de medición apropiados en la secuencia del proceso de realización.

- Las características a medirse en cada punto, la documentación y directrices de aceptación a usarse.
- Los puntos establecidos por el cliente para atestiguar o verificar las características seleccionadas de un producto.
- Las inspecciones o ensayos/pruebas requeridas para atestiguar o llevarse a cabo por las autoridades legales o reglamentarias.
- Calificación del personal, materiales, productos, procesos y del sistema de gestión de la calidad.
- Registro de los resultados de las mediciones del producto.

La organización debe tratar los productos no conformes de alguna de las siguientes maneras:

- Llevando a cabo acciones para eliminar la no conformidad detectada
- Autorizando su uso, liberación o aceptación bajo concesión por una autoridad pertinente, y cuando sea aplicable, por el cliente
- Llevando a cabo acciones para impedir su uso o aplicación originalmente prevista.

Se deben mantener registros de la naturaleza de las no conformidades y de cualquier acción tomada posteriormente, incluyendo las concesiones que se hayan obtenido.

Cuando se corrige un producto no conforme, debe someterse a una nueva verificación para demostrar su conformidad con los requisitos.

Cuando se detecta un producto no conforme después de la entrega o cuando ha comenzado su uso, la organización debe tomar las acciones apropiadas respecto a los efectos, o efectos potenciales, de la no conformidad.

En cuanto al **análisis de los datos** la organización debe determinar, recopilar y analizar los datos apropiados para demostrar la idoneidad y la eficacia del sistema de gestión de la calidad y para evaluar donde puede realizarse la mejora continua de la eficacia del sistema de gestión de la calidad. Esto debe incluir los datos generados del resultado del seguimiento y medición y de cualesquiera otras fuentes pertinentes.

Por último en relación a **la mejora continua** la dirección debe buscar continuamente la mejora de la eficacia de los procesos de la organización, más que esperar a que un problema le revele oportunidades para la mejora.

Las mejoras pueden variar desde actividades escalonadas continuas hasta proyectos de mejora estratégica a largo plazo.

La organización debe tomar acciones correctivas para eliminar la causa de no conformidades con objeto de prevenir que vuelva a ocurrir. Las acciones correctivas deben ser apropiadas a los efectos de las no conformidades encontradas.

Entre las causas de las no conformidades se pueden encontrar:

- Fallos, disfunciones, no conformidad de los materiales que entran, procesos, herramientas, equipos o instalación, etc.
- Procedimientos y documentación inexistentes o inadecuados
- Control de proceso erróneo
- Falta de información o de formación
- Condiciones de trabajo inadecuadas

2.5.2 Desarrollo de la Norma ISO 9004:2000

La norma ISO 9004 proporciona orientación sobre un rango mas amplio de objetivos de un sistema de gestión de la calidad que la norma ISO 9001, especialmente para la mejora continua del desempeño y de la eficiencia global de la organización, así como de su eficacia. La norma ISO 9004 se recomienda como una guía para aquellas organizaciones cuya alta dirección desee ir mas allá de los requisitos de la Norma ISO 9001, persiguiendo la mejora continua del desempeño. Sin embargo, no tiene la intención de que sea utilizada con fines contractuales o de certificación.

2.5.2.1 Objeto y campo de aplicación

Si se compara con la Norma ISO 9001, los objetivos relativos a la satisfacción del cliente y a la calidad del producto se extienden para incluir la satisfacción de las partes interesadas y el desempeño de la organización.

El objetivo de esta norma es la consecución de la mejora continua, medida a través de la satisfacción del cliente y de las demás partes interesadas.

Términos y definiciones

Proveedor → organización → cliente (partes interesadas)

Cuando se utilice el término "producto", éste puede significar también "servicio".

2.5.2.2. El Sistema de gestión de la calidad

La alta dirección debería establecer una organización orientada al cliente:

- a) mediante la definición de sistemas y procesos claramente comprensibles, gestionables y mejorables, en lo que a eficacia y eficiencia se refiere y
- b) asegurándose de una eficaz y eficiente operación y control de los procesos, así como de las medidas y datos utilizados para determinar el desempeño satisfactorio de la organización.

Con el fin de que la **documentación** proporcionada por el sistema de gestión de la calidad satisfaga las necesidades y expectativas de las partes interesadas, la dirección debería tener en cuenta:

- Requisitos contractuales con los clientes y otras partes interesadas.
- Aceptación de normas internacionales, nacionales, regionales y del sector industrial.
- Requisitos legales y reglamentarios pertinentes
- Decisiones de la organización
- Fuentes externas de información pertinente para el desarrollo de las competencias de la organización
- Información acerca de las necesidades y expectativas de las partes interesadas

La generación, uso y control de la documentación debería evaluarse bajo criterios tales como:

- Funcionalidad
- Facilidad de uso
- Recursos necesarios
- Políticas y objetivos
- Requisitos actuales y futuros relativos a la gestión del conocimiento
- Comparación entre los sistemas de documentación de diferentes organizaciones

El acceso a la documentación debería estar asegurado para las personas de la organización y para otras personas interesadas, basándose en la política de comunicación de la organización

Los **principios** de un sistema de gestión de la calidad son: Enfoque al cliente, Liderazgo, Participación del personal, Enfoque basado en procesos, Enfoque del

sistema para la gestión, Mejora continua, Enfoque basado en hechos para la toma de decisión, Relaciones mutuamente beneficiosas con el proveedor.

2.5.2.3 Responsabilidad de la dirección

El liderazgo, compromiso y la participación activa de la alta dirección son esenciales para desarrollar y mantener un sistema de gestión de la calidad eficaz y eficiente para lograr beneficios para todas las partes interesadas.

Basado en los principios de gestión de la calidad, la alta dirección debe demostrar su liderazgo y compromiso con las siguientes actividades:

- Comprensión de las necesidades y expectativas actuales y futuras del cliente, además de los requisitos.
- La promoción de políticas y objetivos para incrementar la conciencia, la motivación y la participación activa de las personas de la organización.
- El establecimiento de la mejora continua como un objetivo de los procesos de la organización.
- La planificación del futuro de la organización y la gestión del cambio.
- El establecimiento y comunicación de un marco de referencia para el logro de la satisfacción de las partes interesadas.

La gestión debe asegurarse de que todos los procesos operan como una red de trabajo eficaz y eficiente, que permita analizar y optimizar la interacción de los procesos, incluyendo tanto los procesos de realización como los procesos de apoyo. Para ello es necesario:

- Asegurarse de que la secuencia e interacción de los procesos se diseñan para lograr eficaz y eficientemente los resultados deseados.
- Asegurarse de que los elementos de entrada, las actividades y los elementos de salida de los procesos están claramente definidos y controlados.
- Realizar el seguimiento de los elementos de entrada y salida para verificar que los procesos individuales están vinculados y operan eficaz y eficientemente.
- Identificar y gestionar los riesgos y aprovechar las oportunidades de mejora del desempeño.
- Llevar a cabo el análisis de los datos para facilitar la mejora continua de los procesos.

- Identificar a los dueños de cada proceso y dotarles de plena responsabilidad y autoridad.
- Gestionar cada proceso para alcanzar los objetivos de los mismos
- Las necesidades y expectativas de las partes interesadas.

La dirección también deberá tener en cuenta las necesidades y expectativas de las partes interesadas. El éxito de la organización depende de entender y satisfacer las necesidades y expectativas actuales y futuras de los clientes actuales y potenciales, así como de comprender y considerar las de las otras partes interesadas. Por ello, lo que una organización tiene que hacer para satisfacer esas necesidades es:

- Identificar a sus partes interesadas y mantener una respuesta equilibrada a sus necesidades y expectativas.
- Traducir las necesidades y expectativas en requisitos
- Comunicar los requisitos a través de toda la organización
- Enfocar la actividad hacia la mejora de los procesos con objeto de asegurar la creación de valor para las partes interesadas identificadas.

Las partes interesadas que existen en toda organización son:

- Clientes y usuarios finales
- Personal de la organización
- Dueños e inversores: accionistas, sector público, etc.
- Proveedores y aliados de negocio
- La sociedad en términos de la comunidad y el público afectado por la organización o sus productos.

En relación al **personal** la organización debería identificar las necesidades y expectativas del personal en aspectos como el reconocimiento, la satisfacción en el trabajo y el desarrollo personal. Tal atención ayuda a asegurarse de que el compromiso y la motivación del personal sean tan fuertes como sea posible.

En relación a los **accionistas y dueños la organización** debería definir resultados financieros y otros que satisfagan las necesidades y expectativas identificadas de los dueños e inversores.

En relación a los **proveedores** la dirección debería considerar los beneficios potenciales de establecer alianzas de negocios con los proveedores de la organización, a fin de crear valor para ambas partes. Una alianza de negocios debería

basarse en una estrategia conjunta, compartiendo conocimientos, así como beneficios y pérdidas.

Cuando una organización establece alianzas con sus proveedores debe tener en cuenta su relación con la sociedad y por tanto deberá considerar entre otros aspectos: la salud y seguridad, impacto medioambiental, requisitos legales, etc.

En cuanto a la política de calidad de la organización debería tener una consideración igual, y ser coherente con las otras políticas y estrategias globales de la organización.

Para ello la dirección debe considerar:

- El nivel y tipo de mejoras futuras necesarias para el éxito de la organización.
- El grado esperado o deseado de satisfacción del cliente.
- El desarrollo de las personas en la organización
- Las necesidades y expectativas de otras partes interesadas
- Los recursos necesarios para ir mas allá de los requisitos de la Norma ISO 9001
- Las potenciales contribuciones de proveedores y asociados.

La norma también establece la importancia que tiene el papel de la dirección respecto a:

- a) La planificación
- b) La comunicación interna
- c) Las revisiones

a) La planificación

La planificación estratégica de la organización y la política de la calidad proporcionan un marco de referencia para el establecimiento de los objetivos de la calidad.

En el establecimiento de estos objetivos se debe considerar:

- Las necesidades actuales y futuras de la organización y de los mercados en los que se actúa.
- Los hallazgos pertinentes de las revisiones por la dirección
- El desempeño actual de los productos y procesos
- Los niveles de satisfacción de las partes interesadas
- Los resultados de las autoevaluaciones
- Estudios comparativos, análisis de los competidores, oportunidades de mejora
- Recursos necesarios para cumplir los objetivos.

Los resultados de la planificación de la calidad de la organización deberían definir los procesos de realización del producto y de apoyo necesarios en términos de:

- Las habilidades y conocimientos necesarios por la organización
- La responsabilidad y autoridad para la implementación de los planes de mejora de procesos
- Los recursos necesarios, tales como los financieros y de infraestructura
- Los indicadores para evaluar el logro de la mejora del desempeño de la organización
- Las necesidades de mejora incluyendo métodos y herramientas
- Las necesidades de documentación, incluyendo los registros

b) La comunicación interna

La alta dirección debe definir y después comunicar la responsabilidad y autoridad al personal de la organización, estableciendo la participación, motivación y compromiso en el logro de los objetivos de calidad.

Para cumplir con estos objetivos debe designar y dotar de autoridad a un representante de la dirección para gestionar, dar seguimiento, evaluar y coordinar el sistema de gestión de la calidad. Este representante dependería de la alta dirección y se comunicará con los clientes y otras partes interesadas en los temas relacionados con la gestión de la calidad.

Por último la dirección debe promover activamente la retroalimentación y la comunicación del personal de la organización como medio para su participación.

c) Las revisiones

Mediante su liderazgo, la alta dirección debe estimular el intercambio de nuevas ideas con discusiones abiertas y evaluación de la información de entrada, durante las revisiones por la dirección.

Los resultados de la revisión podrán ser utilizados como una poderosa herramienta para la identificación de oportunidades para la mejora del desempeño de la organización. Estos resultados deben comunicarse al personal con objeto de demostrar cómo el proceso de revisión por la dirección conduce a nuevos objetivos que beneficiarán a la organización.

2.5.2.4 Gestión de los recursos

La dirección debe asegurarse de que cuenta con los recursos necesarios para la implementación de las estrategias y para el logro de los objetivos de la organización. Estos recursos deben ser suficientes tanto para la operación y mejora del sistema de gestión de la calidad como para la satisfacción de los clientes y otras partes interesadas.

Los recursos pueden ser personas, infraestructuras, ambiente de trabajo, información, proveedores y aliados de negocios, recursos naturales y recursos financieros.

A) El Personal

En cuanto al personal la dirección debe promover la participación y apoyo del personal, asegurándose que dispone de la competencia necesaria para la operación eficaz y eficiente de la organización, teniendo en cuenta no solo las necesidades actuales sino las futuras.

La planificación de las necesidades de educación y formación del personal debe tener en cuenta el cambio provocado por la naturaleza de los procesos de la organización, las etapas de desarrollo del personal y la cultura de la organización.

El objetivo es proporcionar al personal los conocimientos y habilidades que, junto con la experiencia, mejoren su competencia, y siempre teniendo en cuenta las necesidades y expectativas del cliente y de otras partes interesadas.

B) Infraestructura

La dirección debe definir la infraestructura necesaria para lograr la realización eficaz y eficiente del producto teniendo en cuenta las necesidades y expectativas de las partes interesadas. La infraestructura incluye: la planta, el espacio de trabajo, herramientas y equipos, servicios de apoyo, tecnología de la información y de comunicación e instalaciones para el transporte.

C) El Ambiente de trabajo

La dirección debe asegurarse de que el ambiente de trabajo tiene una influencia positiva en la motivación, satisfacción y desempeño del personal con el fin de mejorar el desempeño de la organización. La creación de un ambiente de trabajo adecuado, como combinación de factores humanos y físicos, debería tener en cuenta entre otros los siguientes aspectos: metodologías de trabajo creativas y oportunidades de aumentar la participación activa, seguridad, ergonomía, etc.

D) La Información

La dirección debe tratar los datos como un recurso fundamental para su conversión en información y para el desarrollo continuo del conocimiento de una organización, el cual es esencial para la toma de decisiones basada en hechos y además estimula la innovación. Con el fin de gestionar la información la organización debe:

- Identificar sus necesidades de información
- Identificar y acceder a las fuentes internas y externas de información
- Convertir la información en conocimiento de utilidad para la organización
- Usar los datos, la información y el conocimiento para establecer y cumplir sus estrategias y objetivos
- Asegurarse de la protección y confidencialidad apropiadas
- Evaluar los beneficios derivados del uso de la información con el fin de mejorar la gestión de la información y el conocimiento.

E) Los proveedores y alianzas

Existen varias oportunidades para que las organizaciones incrementen el valor a través del trabajo con sus proveedores y aliados de negocio tales como: optimizando el número de proveedores y de aliados de negocios, alentando a los proveedores a implementar programas de mejora continua del desempeño y a participar en otras iniciativas conjuntas de mejora.

F) Los recursos naturales

Debería de considerarse la disponibilidad de recursos naturales que puedan influir en el desempeño de la organización. Aunque tales recursos escapan del control directo de la organización, pueden tener efectos positivos o negativos significativos en sus resultados. La organización debería tener planes de contingencia para asegurarse de la disponibilidad o sustitución de esos recursos para prevenir o minimizar efectos negativos en el desempeño de la organización.

G) Los recursos financieros

La gestión de los recursos debería incluir actividades para determinar las necesidades de recursos financieros y las fuentes de los mismos.

La dirección debería planificar, tener disponibles y controlar los recursos financieros necesarios para implementar y mantener un sistema de gestión de la calidad eficaz y eficiente y para lograr los objetivos de la organización. Esto influye de manera positiva en los resultados financieros de la organización de varias formas:

- Internamente mediante la reducción de fallas en los procesos y en el producto, o el desperdicio de material y tiempo
- Externamente, mediante la reducción de fallas en el producto, costos de compensación por garantías, y costos por pérdida de clientes y mercados.

2.5.2.5 Realización del producto

Todo proceso es una secuencia de actividades relacionadas o una actividad que tiene tanto elementos de entrada como resultados.

Para asegurar la operación eficaz y eficiente de la organización, la gestión debería reconocer que el resultado de un proceso puede convertirse en el elemento de entrada de uno o más procesos.

Para definir los elementos de entrada de un proceso es necesario determinar las actividades, acciones y recursos necesarios para el mismo, con el fin de lograr los resultados deseados. La norma incluye los siguientes apartados especificando los requisitos para cada uno de ellos:

- 1) La documentación de un proceso
- 2) La gestión de procesos
- 3) Las entradas, salidas y revisión del proceso
- 4) La validación y cambios del producto y proceso
- 5) Los procesos relacionados con las partes interesadas
- 6) Diseño y desarrollo de los procesos
- 7) Compras
- 8) Operaciones de producción y de prestación del servicio

1) La documentación de un proceso

La documentación de un proceso debe incluir entre otros los siguientes aspectos: la identificación de las características significativas, la formación del personal, el análisis, revisión y mejora de tales procesos.

2) Gestión de procesos

Para asegurarse de la realización del producto debería tomarse en consideración los procesos de apoyo asociados, así como los resultados deseados, las etapas del proceso, las actividades, los flujos, las medidas de control, las necesidades de formación, los equipos, las metodologías, la información, los materiales y otros recursos.

3) Entradas salidas y revisión del proceso

El enfoque basado en procesos asegura que los elementos de entrada del proceso se definan y registren con el fin de proporcionar una base para la formulación de requisitos que pueda utilizarse para la verificación y validación de los resultados.

Los aspectos a considerar son entre otros: la confiabilidad y repetición del proceso, la identificación y la prevención de no conformidades potenciales, el potencial para mejoras, etc.

4) Validación y cambios del producto y proceso

La dirección debería asegurarse de que la validación de los productos demuestre que éstos cumplen las necesidades y expectativas de los clientes y otras partes interesadas. Las actividades de validación incluyen modelado, simulación y ensayos/pruebas, así como las revisiones que involucren a los clientes o a otras partes interesadas.

Los cambios en los productos y en los procesos deben identificarse, registrarse, evaluarse, revisarse y controlarse, con el fin de comprender el efecto en otros procesos y las necesidades y expectativas de los clientes y de otras partes interesadas.

La evaluación de riesgos debería llevarse a cabo para evaluar el potencial y el impacto de posibles fallas o errores en los procesos. Los resultados deberían usarse para definir e implementar acciones preventivas con objeto de atenuar los riesgos atenuados.

5) Procesos relacionados con las partes interesadas

Los procesos destinados a la comunicación con los clientes y otras partes interesadas deben incluir: los requisitos del cliente u otras partes interesadas, la investigación de mercado, datos del sector y del usuario final, requisitos del contrato, etc.

6) Diseño y desarrollo

En el diseño y desarrollo de procesos y productos la organización debe considerar: el ciclo de vida, la salud y la seguridad, la capacidad para poder ensayarse, su aptitud al uso, la facilidad de utilización, la seguridad de funcionamiento, durabilidad, ergonomía, medio ambiente, disposición del producto y los riesgos identificados.

La dirección tiene también la responsabilidad de asegurarse de que se siguen los pasos para identificar y mitigar los riesgos potenciales para el usuario de los productos y procesos de la organización.

En cuanto a los elementos de entrada la organización debe identificar cuales deben ser los requisitos de entrada para los procesos de diseño y desarrollo, agrupándolos en tres tipos de entradas con sus correspondientes requisitos:

- ✓ Elementos externos de entrada: que deben incluir los requisitos del cliente y partes interesadas, requisitos legales, normas nacionales e internacionales, códigos de prácticas, etc.
- ✓ Elementos internos de entrada: que deben incluir las políticas y objetivos de la organización, necesidades y expectativas de los trabajadores, registros y datos de productos y procesos existentes, etc.
- ✓ Elementos de entrada que son cruciales para la seguridad, funcionamiento y mantenimiento del producto: deben incluir la instalación, almacenamiento, parámetros físicos y ambientales, requisitos sobre la disposición de productos.

7) Compras

La dirección de la organización debe asegurarse que se definen e implementan procesos eficaces y eficientes de compra para la evaluación y el control de los productos comprados, con el fin de satisfacer las necesidades y requisitos de la organización, así como de las partes interesadas.

La dirección debe asegurarse de que los procesos de compras consideran entre otras las siguientes actividades:

- La identificación oportuna, eficaz y precisa de las necesidades y especificaciones del producto comprado.
- La evaluación del costo del producto comprado, tomando en cuenta su desempeño, precio y entrega.
- Las necesidades y criterios de la organización para verificar los productos comprados.
- Los procesos ligados a un proveedor especial.
- La administración de los contratos, para las disposiciones tanto con los proveedores como con los aliados de los negocios
- Requisitos logísticos
- Identificación y trazabilidad del producto
- Conservación del producto

Además se debe establecer un proceso de control del proveedor que incluya entre otros los siguientes aspectos: la evaluación de la experiencia pertinente, el desempeño de los proveedores en relación con los competidores, Las auditorías a los sistemas de

gestión del proveedor y la evaluación de su capacidad potencial para proporcionar los productos requeridos eficaz y eficientemente y dentro del calendario establecido.

8) Operaciones de producción y de prestación del servicio

La organización debe establecer un proceso para la identificación y la trazabilidad así como identificar la responsabilidad respecto a aquellos bienes y activos propiedad del cliente que están bajo el control y custodia de la organización.

Además debe definir e implementar procesos para el manejo, embalaje, almacenamiento, conservación y entrega del producto para prevenir el daño, el deterioro o el mal uso durante el procesado interno y la entrega final del producto.

Estos procesos pueden necesitar de requisitos especiales según la naturaleza del producto, y podrán estar asociados con software, medios electrónicos, materiales peligrosos, productos que precisen personal especializado para su servicio, etc.

9) Control de los dispositivos de seguimiento y medición

Por último la dirección debe definir e implementar procesos de seguimiento y medición eficaces, incluyendo métodos y dispositivos para la verificación y validación de los procesos y productos para asegurarse de la satisfacción del cliente y de las otras partes interesadas. Estos procesos incluyen encuestas, simulaciones y otras actividades de seguimiento y medición.

2.5.2.6 Medición, análisis y mejora

Las mediciones del desempeño de los procesos de la organización estarán referidos a:

- Medición y evaluación de sus productos
- Capacidad de los procesos
- Logro de los objetivos del proyecto
- Satisfacción del cliente y de otras partes interesadas

Los resultados del análisis de datos de las actividades de mejora deberían ser uno de los elementos de entrada de la revisión por la dirección con el fin de proporcionar información para mejorar el desempeño de la organización.

La medición, el análisis y la mejora incluyen las siguientes consideraciones:

- a) Los datos de las mediciones deberían convertirse en información y conocimiento beneficiosos para la organización.

- b) La medición, el análisis y la mejora de los productos y procesos deberían usarse para establecer prioridades apropiadas para la organización.
- c) Los métodos de medición empleados por la organización deberían revisarse periódicamente, y debería verificarse la exactitud e integridad de los datos sobre una base continua.
- d) Los estudios comparativos (benchmarking) de procesos individuales deberían emplearse como una herramienta para mejorar la eficacia y eficiencia de los procesos.
- e) Las medidas de la satisfacción del cliente deberían considerarse vitales para la evaluación del desempeño de la organización.
- f) El uso de mediciones y la generación y comunicación de información obtenida son esenciales para la organización y deberían ser la base para la mejora del desempeño y la participación activa de todas las partes interesadas; tal información debería estar vigente, y estar claramente definido su propósito.
- g) Deben implementarse las herramientas apropiadas para la comunicación de la información resultante de los análisis de las mediciones.
- h) Debería medirse la eficacia y la eficiencia de la comunicación con las partes interesadas para determinar si la información es oportuna y claramente entendida.

La norma establece que deberá realizarse un seguimiento y medición respecto a los siguientes aspectos:

- ✓ Seguimiento y medición del desempeño del sistema
- ✓ Seguimiento y medición de los procesos
- ✓ Seguimiento y medición del producto
- ✓ Seguimiento y medición de la satisfacción de las partes interesadas
- ✓ Seguimiento y control de las no conformidades y las correspondientes medidas correctivas

En cuanto al **seguimiento y control de las no conformidades**, la dirección debe designar aquel personal que tendrá la autoridad y responsabilidad correspondiente para informar sobre las no conformidades en cualquier etapa de un proceso.

Las no conformidades tanto de la realización del producto como de los procesos de apoyo deberán revisarse y estar acompañadas de medidas correctivas apropiadas.

La **acción correctiva** constituye una herramienta para la mejora. La planificación de estas acciones debe incluir la evaluación de la importancia de los problemas teniendo en cuenta el impacto potencial en aspectos tales como costos de operación, costos de

no conformidad, desempeño del producto, seguridad y satisfacción del cliente y de otras partes interesadas.

La prevención de pérdidas debe definirse en la planificación de los procesos de realización, de apoyo a las actividades y los productos, con objeto de asegurar la satisfacción de las partes interesadas.

Para que la planificación de pérdidas sea eficaz y eficiente debe tener las siguientes características: ser sistemática, estar basada en datos procedentes de métodos apropiados con el fin de generar datos en términos cuantitativos.

En cuanto a la **mejora continua** de la organización la dirección debe crear una cultura que involucre a las personas en la búsqueda de oportunidades de mejora del desempeño de los procesos, las actividades y los productos. Con tal motivo la dirección debe dotar al personal de la autoridad y responsabilidad necesaria. Esto puede conseguirse mediante las siguientes actividades:

- Estableciendo objetivos para el personal, los proyectos y para la organización.
- Realizando estudios comparativos del desempeño de la organización con respecto al de la competencia y con respecto a las mejores prácticas.
- Reconociendo y recompensando la consecución de mejoras.
- Mediante esquemas de sugerencias que incluyan reacciones oportunas de la dirección.

2.6 MODELOS DE GESTIÓN DE LA CALIDAD TOTAL

2.6.1 Contenido de un Sistema de Gestión de la Calidad Total

La Calidad Total es el estadio más evolucionado dentro de las sucesivas transformaciones que ha sufrido el término Calidad a lo largo del tiempo. Como ya se ha descrito en epígrafes anteriores:

- En un primer momento se habla de **Control de Calidad**, primera etapa en la gestión de la Calidad, que se basa en técnicas de inspección aplicadas a la producción.
- Posteriormente nace el **Aseguramiento de la Calidad**, fase que persigue garantizar un nivel continuo de la calidad del producto o servicio proporcionado.

- Finalmente se llega a lo que hoy en día se conoce como **Calidad Total**, un sistema de gestión empresarial íntimamente relacionado con el concepto de Mejora Continua y que incluye las dos fases anteriores.

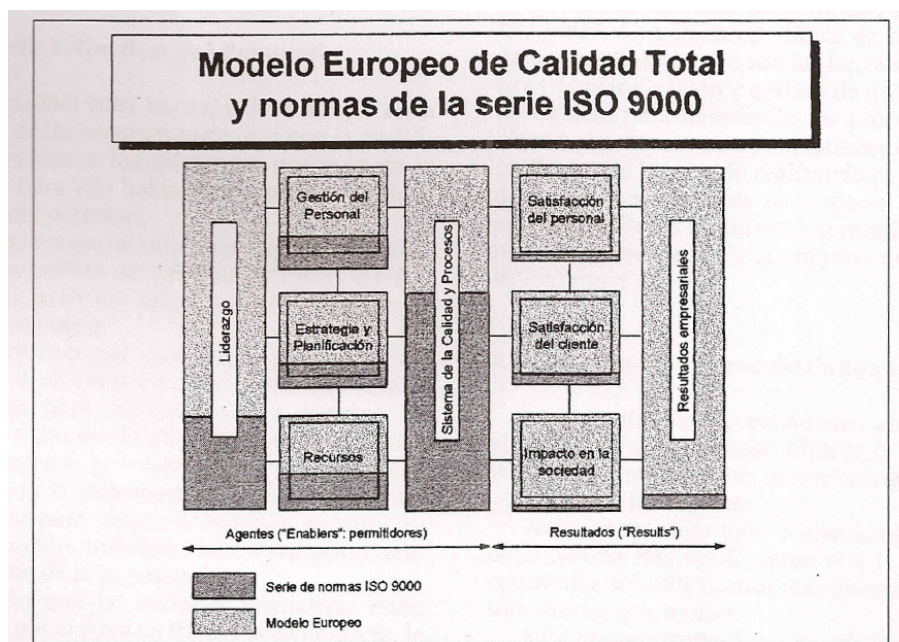
Los principios fundamentales del sistema de gestión de la calidad total son los siguientes:

- Consecución de la plena satisfacción de las necesidades y expectativas del cliente (interno y externo).
- Desarrollo de un proceso de mejora continua en todas las actividades y procesos llevados a cabo en la empresa (implantar la mejora continua tiene un principio pero no un fin).
- Total compromiso de la Dirección y un liderazgo activo de todo el equipo directivo.
- Participación de todos los miembros de la organización y fomento del trabajo en equipo hacia una Gestión de Calidad Total.
- Involucración del proveedor en el sistema de Calidad Total de la empresa, dado el fundamental papel de éste en la consecución de la Calidad en la empresa.
- Identificación y Gestión de los Procesos Clave de la organización, superando las barreras departamentales y estructurales que esconden dichos procesos.
- Toma de decisiones de gestión basada en datos y hechos objetivos sobre gestión basada en la intuición. Dominio del manejo de la información.

La filosofía de la Calidad Total proporciona una concepción global que fomenta la Mejora Continua en la organización y la involucración de todos sus miembros, centrándose en la satisfacción tanto del cliente interno como del externo. Podemos definir esta filosofía del siguiente modo: Gestión (el cuerpo directivo está totalmente comprometido) de la Calidad (los requerimientos del cliente son comprendidos y asumidos exactamente) Total (todo miembro de la organización está involucrado, incluso el cliente y el proveedor, cuando esto sea posible).

Autores como Armand Feigenbaum, 1994 (citado por Ureña López, 1998) establecen que “El Control Total de la Calidad es un sistema efectivo de los esfuerzos de varios grupos en una organización para la integración del desarrollo, del mantenimiento y de la superación de la calidad con el fin de hacer posibles mercadotecnia, ingeniería, fabricación y servicio para la satisfacción total del consumidor y al nivel más económico”.

Para Baena López (1998) evolucionar de un Sistema de Calidad basado en ISO 9000 a un sistema TQM (siglas en inglés Total Quality Management), no es un lujo al alcance de unos pocos, sino una necesidad dentro del futuro empresarial y requisito necesario para la supervivencia de una empresa en la evolución del mercado nacional e internacional. Las organizaciones deben aprovechar la sinergia que provoca la aplicación de la Norma ISO 9000 para la implantación de un sistema basado en el Modelo Europeo de Calidad Total. Mediante la implantación de un Sistema ISO 9000 se logra un avance en el desarrollo de la calidad, pudiendo conseguir el resto mediante la aplicación de todos los criterios y subcriterios del Modelo Europeo, apoyándose en los capítulos del Sistema ISO 9000 que se aborda en el siguiente esquema



Fuente: Baena López

2.6.2. Formas de implantar un Sistema de Calidad Total

Un Sistema de Calidad Total requiere de la colaboración de todos los departamentos de la empresa u organización y de otros elementos no contemplados en las normas ISO 9000 certificables, como son: factores de seguridad, costes de calidad, actividades financieras y de mantenimiento, con el objetivo de planificar y conseguir atender las necesidades y expectativas del cliente y de las partes interesadas.

Las formas de implantar un Sistema de Calidad Total son varias, sin que ello suponga que sean excluyentes:

- Mediante la norma ISO-9004, que refleja los requisitos que tiene que cumplimentar toda empresa que quiera abordar un Sistema de Gestión de Calidad Integral.
- Con la aplicación del modelo de autoevaluación EFQM toda empresa podrá identificar los puntos débiles y fuertes de su Sistema de Gestión, con el objetivo de medir la eficacia de sus Sistemas, mediante indicadores claves que permitan planificar planes de mejora que aseguren una aplicación sistemática en la mejora continua de sus procesos en aras a conseguir la Calidad Total.
- Consiguiendo impactos positivos en la sociedad mediante la creación de empleo, el respeto al medio ambiente, el trabajo con seguridad de todos sus empleados y la obtención continuada de beneficios.

Los diferentes modelos de calidad total se han diseñado en función de las diferentes realidades sociales y culturales, entornos políticos- económicos o estructura del sector en el que la empresa desarrolla su actividad.

Los modelos de Gestión de la Calidad Total actualmente en vigor son los siguientes:

- ◆ El modelo de gestión de Calidad Total creado por Japón en 1.951, para hacer frente al caos económico y la falta de capital inversor, cuyos criterios son la base del premio DEMING.
- ◆ El modelo MALCOLM BALDRIGE creado en EEUU en 1.987 como reacción al incremento de las importaciones de productos japoneses.
- ◆ El modelo de Gestión de Calidad basado en el EFQM creado en Europa en 1.989.
- ◆ En 1.999 la Fundación Iberoamericana para la Gestión de la Calidad y las entidades gubernamentales firman la declaración de Cartagena de Indias de Excelencia en la Gestión, entre cuyos objetivos plantean la creación de un modelo Iberoamericano de excelencia en la Gestión, de las guías para su autoevaluación, y la creación de los premios de la Calidad Iberoamericana.

Estos modelos están sustentados en los mismos principios de Calidad Total y cualquiera de ellos puede ser utilizado por la empresa como referente para reflexionar sistemáticamente y detectar oportunidades de mejorar la calidad de su gestión. El modelo es una herramienta de reflexión, no una norma a cumplir.

2.6.2.1 La Norma ISO 9004

La norma ISO 9004: 2000 Sistemas de gestión de la calidad, directrices para la mejora del desempeño, tiene una doble finalidad:

- Desarrolla recomendaciones para mejorar las prestaciones globales de la organización
- Se orienta hacia la excelencia empresarial.

La norma ISO 9004 establece los requisitos de un sistema de la calidad que asegure a una empresa que los productos y servicios que ofrece son de calidad. Esta norma tiene una perspectiva más amplia que la ISO 9001 sobre la gestión de la calidad, blindando orientaciones sobre la mejora del desempeño. Asimismo promueve la adopción de un enfoque basado en enfoques para el desarrollo, implementación y mejora de la eficacia y eficiencia de un sistema de gestión de la calidad, con el fin de alcanzar la satisfacción de las partes interesadas mediante el cumplimiento de sus requisitos.

Para que una organización funcione de manera eficaz y eficiente, tiene que identificar y gestionar numerosas actividades relacionadas entre sí. Una actividad que utiliza recursos y que se gestiona con el fin de permitir la transformación de elementos de entrada en resultados, se puede considerar como un proceso. Frecuentemente el resultado de un proceso constituye directamente el elemento de entrada del siguiente proceso.

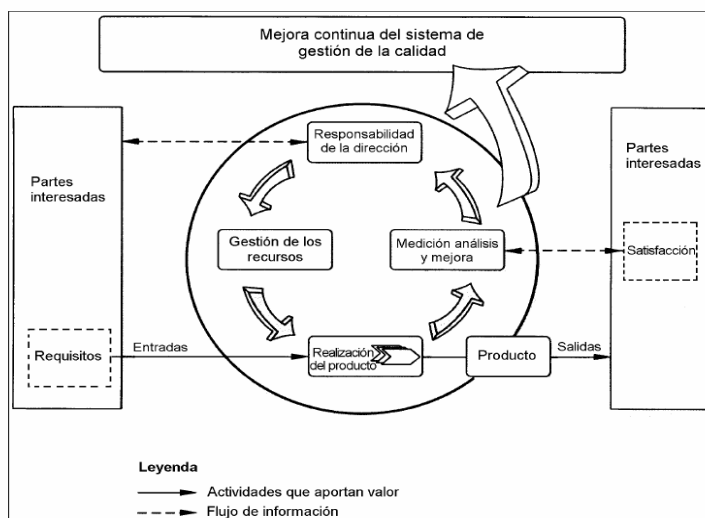
La aplicación de un sistema de procesos dentro de la organización, junto con la identificación e interacciones entre estos procesos, así como su gestión puede denominarse como "enfoque basado en procesos". Una ventaja de este enfoque es el control continuo que proporciona sobre los vínculos entre los procesos individuales dentro del propio sistema de procesos, así como sobre su combinación e interacción.

Un enfoque de este tipo, cuando se utiliza en un sistema de gestión de la calidad, enfatiza la importancia de:

- a) la comprensión y el cumplimiento de los requisitos,
- b) la necesidad de considerar los procesos en términos del valor que aportan,
- c) la obtención de resultados del desempeño y eficacia de los procesos, y
- e) la mejora continua de los procesos con base en mediciones objetivas.

El modelo de un sistema de gestión de la calidad basado en procesos que se muestra en la siguiente figura ilustra las relaciones entre los distintos procesos y que las partes interesadas juegan un papel significativo para definir los requisitos como elementos de entrada. El seguimiento de la satisfacción de las partes interesadas requiere la evaluación de la información relativa a la percepción de las partes interesadas acerca de si la organización ha cumplido sus requisitos. El modelo de la siguiente figura refleja los procesos de una forma detallada.

Modelo de un sistema de gestión de la calidad basado en los procesos



Fuente Norma UNE-EN ISO 9004

2.6.2.2 El Sistema Europeo de Autoevaluación EFQM.

Se trata de un modelo no normativo, considerado como un instrumento de autoevaluación y gestión de la excelencia empresarial. Sirve tanto para conocer en qué posición se encuentra una organización, como para orientar su gestión de acuerdo con los principios de la gestión de calidad.

Esto no supone una contraposición a otros enfoques (aplicación de determinadas técnicas de gestión, normativa ISO, normas industriales específicas, etc.), sino más bien la integración de los mismos en un esquema más amplio y completo de gestión.

La utilización sistemática y periódica del Modelo por parte del equipo directivo de una organización, permite a éste el establecimiento de planes de mejora basados en

hechos objetivos, así como la consecución de una visión común sobre las metas a alcanzar y las herramientas a utilizar. Es decir, su aplicación se basa en:

- La comprensión profunda del modelo por parte de todos los niveles de dirección de la empresa.
- La evaluación de la situación de la misma en cada una de las áreas.

El Modelo Europeo de Calidad Total fue creado por la European Foundation for Quality Management (E.F.Q.M.) en 1991, también conocido como Modelo EFQM de Excelencia. Promueve su utilización mediante la creación del Premio Europeo a la Calidad, y está constituido por un conjunto de criterios que permiten analizar la calidad de la gestión de una empresa u organización y sus resultados. Dichos criterios se agrupan en dos categorías:

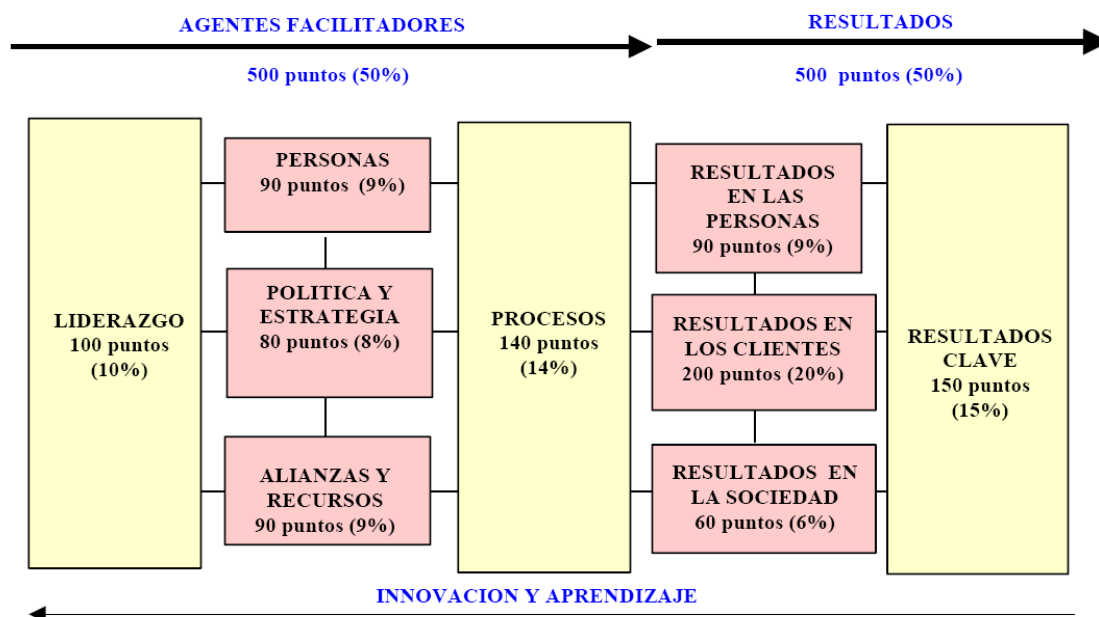
- Los **Criterios Resultados** que está compuesto por los siguientes criterios: liderazgo, política y estrategia, personal, recursos y colaboradores y procesos. Representan lo que la organización consigue para cada uno de sus actores (Clientes, Empleados, Sociedad e Inversores).

Los resultados han de mostrar tendencias positivas, compararse favorablemente con los objetivos propios y con los resultados de otras organizaciones, estar causados por los enfoques de los agentes y abarcar todas las áreas relevantes.

- Los **Criterios Agentes Facilitadores** que está compuesto por los siguientes criterios: Resultados en los clientes, resultados en el personal, resultados en la sociedad y rendimiento final de la organización. Los criterios agentes son aspectos del sistema de gestión de la organización. Son las causas de los resultados.

Los agentes han de tener un enfoque bien fundamentado e integrado con otros aspectos del sistema de gestión, su efectividad ha de revisarse periódicamente con objeto de aprender y mejorar, y han de estar sistemáticamente desplegados e implantados en las operaciones de la organización.

El siguiente diagrama muestra el esquema del modelo EFQM



Las flechas subrayan la naturaleza dinámica del Modelo, mostrando que la innovación y el aprendizaje potencian la labor de los agentes facilitadores dando lugar a una mejora de los resultados.

Las nueve casillas del Modelo muestran los criterios que permiten evaluar el progreso de una organización hacia la excelencia. Cada criterio va acompañado de una definición que explica su significado.

Para desarrollar los criterios en detalle, se acompaña cada uno de un número variable de subcriterios que es necesario abordar a la hora de realizar una evaluación.

Finalmente, cada subcriterio incluye, como propuestas orientativas, una relación de elementos a considerar cuyo objetivo no es otro que aportar ejemplos que aclaren su significado.

El Modelo, que reconoce que la excelencia en todo lo referente a resultados y rendimiento de una organización se puede lograr de manera sostenida mediante distintos enfoques, se fundamenta en que:

"Los resultados excelentes con respecto al Rendimiento general de la Organización, a los Clientes, las Personas y la Sociedad en la que actúa, se logran mediante un Liderazgo que dirija e impulse la Política y Estrategia, que se hará realidad a través de las Personas de la Organización, las Alianzas y Recursos y los Procesos".

Para cada grupo de criterios, citados anteriormente, el modelo incorpora una serie de reglas de evaluación basadas en la lógica REDER, que corresponde a las siguientes iniciales

Resultados
Enfoque
Despliegue
Evaluación y **R**evisión

Este esquema lógico establece lo que una organización necesita realizar para alcanzar la Excelencia:

- Determinar los **R**esultados que quiere lograr como parte del proceso de elaboración de su política y estrategia. Estos resultados abarcan el rendimiento de la organización, tanto en términos económicos y financieros como operativos, así como las percepciones de todos los grupos de interés de la organización.
- Planificar y desarrollar una serie de **E**nfoques sólidamente fundamentados e integrados que la lleven a obtener los resultados requeridos ahora y en el futuro.
- **D**esplegar los enfoques de manera sistemática para asegurar una implantación completa.
- **E**valuar y **R**evisar los enfoques utilizados basándose en el seguimiento y análisis de los resultados alcanzados y en las actividades continuas de aprendizaje. En función de todo ello, identificar, establecer prioridades, planificar e implantar las mejoras que sean necesarias.

El **enfoque** abarca lo que una organización planifica hacer y las razones para ello. En una organización considerada excelente el enfoque debe estar sólidamente fundamentado e integrado con el resto de políticas y estrategias.

El **despliegue** se ocupa de cómo una organización implanta sistemáticamente el enfoque. En una organización considerada excelente el enfoque estará implantado en las áreas relevantes de un modo sistemático, lo que significa que la implantación está bien planificada y se realiza de modo adecuado para el propio enfoque y para la organización.

En la **evaluación y la revisión** se aborda lo que hace una organización para evaluar, revisar y mejorar el enfoque y el despliegue de dicho enfoque. En una organización considerada excelente, el enfoque y su despliegue estarán sujetos a mediciones

periódicas y se realizarán actividades de aprendizaje, empleándose el resultado de ello para identificar, establecer prioridades, planificar e implantar mejoras.

Los **resultados** se ocupan de los logros que está alcanzando una organización, que en el caso de una organización considerada excelente deberán tener las siguientes características:

- Mostrarán tendencias positivas y/o un buen rendimiento sostenido.
- Los objetivos serán adecuados y se alcanzarán.
- El rendimiento será bueno comparado con el de otras organizaciones, en particular en comparación con la mejor del sector y/o del mundo.
- Existirá una clara relación entre las causas y los efectos, es decir, entre los enfoques adoptados y los resultados logrados.
- El ámbito de aplicación de los resultados se referirá a las áreas relevantes. Los resultados se segmentarán, por ejemplo por clientes o departamentos, cuando ello contribuya a que se identifiquen las oportunidades de mejora.

Los criterios en los que se basa el modelo EFQM son los siguientes:

- 1) Liderazgo
- 2) Política y estrategia
- 3) Personas
- 4) Alianzas y recursos
- 5) Procesos
- 6) Resultados en sus clientes
- 7) Resultados en las personas
- 8) Resultados en la sociedad
- 9) Resultados clave

1) Liderazgo

Trata de evaluar la forma en que los líderes de una organización desarrollan y facilitan la consecución de la misión así como los valores necesarios para alcanzar el éxito a largo plazo, e implantan todo ello en la organización mediante las acciones y los comportamientos adecuados.

La forma en que el equipo directivo desarrolla y facilita que se alcance la misión y la visión, desarrolla los valores necesarios para el éxito a largo plazo, los materializa mediante acciones y comportamientos adecuados, y se compromete personalmente en asegurar que el sistema de gestión de la organización se desarrolla y se pone en práctica.

En definitiva, muestra cómo realiza el equipo directivo:

- El desarrollo de la misión, la visión y los valores, y su papel de modelo de referencia de una cultura de excelencia.
- Su compromiso personal con el desarrollo, puesta en práctica y mejora continua del sistema de gestión de la organización.
- Su implicación con clientes, asociados y representantes de la sociedad.
- La motivación, el apoyo y el reconocimiento al personal.

2) Política y Estrategia

Analiza la forma en que la organización implanta su misión y visión debiendo ser mediante una estrategia claramente centrada en todos los grupos de interés y apoyados por políticas, planes objetivos, metas y procesos relevantes. Las organizaciones alcanzan su máximo rendimiento cuando gestionan y comparten su conocimiento dentro de una cultura general de aprendizaje, innovación y mejora continuos.

Cómo materializa la organización su misión y visión, mediante una estrategia claramente enfocada hacia los actores, apoyada por políticas, planes, objetivos, metas y procesos adecuados.

Cómo se asegura la organización de que la Política y la Estrategia:

- Están fundamentadas en las necesidades y expectativas, tanto presentes como futuras, de los actores.
- Están fundamentadas en información procedente de medidas del rendimiento y de las actividades de investigación, aprendizaje y creatividad.
- Se desarrollan, revisan y actualizan.
- Se despliegan mediante un sistema de procesos claves.
- Se comunican y ponen en práctica.

3) Personas

Examina cómo la organización desarrolla y aprovecha el conocimiento y todo el potencial de las personas que los componen, tanto en el ámbito individual, como de equipos o de la organización en su conjunto. Y cómo planifica estas actividades en apoyo de su política y su estrategia y del eficaz funcionamiento de sus procesos.

Esto incluye la forma en que:

- Se planifican, gestionan y mejoran los recursos humanos.
- Se identifican, desarrollan y mantienen los conocimientos y las capacidades del personal.
- Se responsabiliza al personal y se le da autoridad.
- La organización dialoga con su personal.
- La organización remunera y reconoce a su personal y cuida de él.

4) Alianzas y recursos

Evalúa la forma en que la organización planifica y gestiona sus alianzas externas y sus recursos internos en apoyo de su política y estrategia y del eficaz funcionamiento de sus procesos.

Cómo planifica y gestiona la organización sus colaboradores externos y sus recursos internos para apoyar su política y su estrategia, y el funcionamiento eficaz de sus procesos.

Cómo se gestionan:

- Los colaboradores externos.
- Las finanzas.
- Los edificios, equipos y materiales.
- La tecnología.
- La información y los conocimientos.

5) Procesos

Las organizaciones actúan de manera más efectiva cuando todas sus actividades interrelacionadas se comprenden y gestionan de manera sistemática, y las decisiones relativas a los procesos en vigor y las mejoras planificadas se adoptan a partir de información fiable que incluye las percepciones de todos sus grupos de interés (clientes, proveedores, trabajadores etc.)

Cómo diseña, gestiona, y mejora la organización sus procesos con objeto de apoyar su política y su estrategia, y para generar valor de forma creciente para sus clientes y sus otros actores.

Se trata de analizar cómo se realizan las siguientes actividades:

- El diseño y la gestión sistemática de los procesos.
- La mejora de los procesos, innovando en lo que sea necesario para satisfacer plenamente las necesidades de los clientes y de los otros actores, y para generar valor de forma creciente para ellos.
- El diseño y desarrollo de Productos y Servicios, basándose en las necesidades y expectativas de los clientes.
- La producción, distribución y servicio post-venta de productos y servicios.
- La gestión de las relaciones con los clientes, y su intensificación y mejora.

6) Resultados en sus clientes

El cliente es el árbitro final de la calidad del producto y del servicio. El mejor modo de optimizar la fidelidad y retención del cliente y el incremento de la cuota de mercado es mediante una orientación clara hacia las necesidades de los clientes actuales y potenciales.

7) Resultados en las personas

El potencial de cada una de las personas de la organización aflora porque existen valores compartidos y una cultura de confianza y asunción de responsabilidades que fomentan la implicación de todos. Mediante este criterio se analiza la forma en que la organización desarrolla sus políticas con las personas que la integran.

8) Resultados en la sociedad

Evalúa la forma en que la organización alcanza sus logros en la sociedad, en el ámbito local, nacional e internacional. El mejor modo de servir a los intereses a largo plazo de la organización y las personas que la integran es adoptar un enfoque ético, superando las expectativas y la normativa de la comunidad en su conjunto.

9) Resultados clave

Analiza los resultados obtenidos por la empresa relativos al rendimiento planificado. La excelencia depende del equilibrio y la satisfacción de las necesidades de todos los grupos de interés relevantes para la organización. (Trabajadores, clientes, proveedores, sociedad así como todos los que tienen intereses económicos en la organización)

Para Nuño Solinís (2006), el modelo EFQM aporta principios y conceptos aplicables a todo tipo de organizaciones, con un planteamiento holístico y lo suficientemente específico, que le da gran consistencia y adaptabilidad. Asimismo, tiene la gran virtud de haber ampliado la noción de rendimiento organizativo mas allá de los indicadores tradicionales, prestando atención a resultados en clientes, en personas de la organización y en la sociedad.

En este mismo sentido este autor afirma que el modelo se configura como un marco de trabajo no prescriptivo, si bien, incorpora, tácita o explícitamente, la práctica totalidad de las modas o corrientes de gestión de las últimas décadas, así como de las metodologías y herramientas asociadas.

2.7 EL PLAN DE CALIDAD PARA LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA ESPAÑOLA

En el seno de la Administración General del Estado, el Departamento responsable de impulsar y desarrollar la política general de calidad es el Ministerio de Administraciones Públicas, a través de una Secretaría de Estado para la Administración Pública.

La Misión de esta Secretaría de Estado es: "Impulsar y dirigir la organización y racionalización de la Administración del Estado a través de la optimización del uso de sus recursos y la mejora de las técnicas de gestión pública, en aras a lograr una Administración eficiente al servicio del ciudadano y adaptada al Estado autonómico y a la Unión Europea".

Mención especial merece el Real Decreto 951/2005 de 29 de Julio, por el que se establece el marco general para la mejora de la calidad en la Administración General del Estado. El objeto de esta norma está referido al diseño de un marco general para la mejora de la calidad en la Administración General del Estado que permite integrar de forma coordinada y sinérgica una serie de programas básicos para mejorar continuamente los servicios, mediante la participación de los distintos actores interesados: decisores políticos y órganos superiores, gestores y sociedad civil.

El marco de actuación incluye los siguientes programas:

- 1) Programa de análisis de la demanda y de evaluación de la satisfacción de los usuarios de los servicios.
- 2) Programa de cartas de servicios.
- 3) Programa de quejas y sugerencias.
- 4) Programa de evaluación de la calidad de las organizaciones.
- 5) Programa de reconocimiento.
- 6) Programa del Observatorio de la Calidad de los Servicios Públicos.

El programa de estudios de análisis de la demanda tiene por objeto la detección de las necesidades y expectativas de los usuarios acerca de los aspectos esenciales del servicio, en especial sus requisitos, formas y medios para acceder a él y los tiempos de respuesta.

A través del programa de cartas de servicios se obliga a todas las organizaciones de la Administración del Estado a elaborar Cartas de Servicios en las que, siguiendo un marco de referencia, declaren públicamente los servicios que prestan y sus compromisos en cuanto a estándares de calidad, así como los dispositivos de seguimiento y evaluación.

De todos estos programas, destacaríamos el programa de evaluación de la calidad de las organizaciones, cuya finalidad es contribuir, mediante el reconocimiento de las

organizaciones, a la mejora de la calidad y a la innovación en la gestión pública, a través de dos subprogramas o acciones: el reconocimiento a la excelencia y los premios a la calidad e innovación en la gestión pública. Se establecen dos niveles para dicha evaluación: autoevaluación y evaluación externa.

El propósito de la **autoevaluación** es el análisis regular, por las propias organizaciones, de sus procesos y resultados de gestión para identificar los puntos fuertes y las deficiencias y determinar los oportunos planes de mejora.

La **evaluación externa**, por su parte, conlleva la realización, por parte de las correspondientes Inspecciones Generales de Servicios, de la validación de las autoevaluaciones en curso o de la realización de evaluaciones conforme a un modelo de aprendizaje e innovación diseñado al efecto por el Ministerio de Administraciones Públicas, a modo de autoevaluaciones asistidas.

Mediante la Resolución de 6 de febrero de 2006, de la Secretaría General para la Administración Pública, por la que se aprueban directrices para el desarrollo de los programas establecidos en el Real Decreto 951/2005, la Secretaría de Estado señala, como modelo de gestión de la calidad reconocido, el Modelo EFQM de Excelencia de la Fundación Europea para la Gestión de la Calidad, en su adaptación realizada por el Ministerio de Administraciones Públicas. Este modelo está indicado para la autoevaluación de unidades administrativas que hayan alcanzado un cierto nivel de madurez organizacional y de experiencia en gestión de calidad. Las directrices para su aplicación se encuentran en la Guía de Autoevaluación para la Administración Pública, que constituye para los gestores públicos, un instrumento práctico de ayuda para realizar la autoevaluación de sus organizaciones siguiendo las directrices del Modelo EFQM de Excelencia, habiéndose editado cuatro ediciones de dicha Guía.

2.8 MODELO EUROPEO DE GESTIÓN DE LA CALIDAD. APLICACIÓN A LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA.

En este apartado se describe la adaptación y aplicación del modelo europeo de gestión de la calidad, EFQM, a las Administraciones Públicas.

La Guía pretende facilitar la implantación del Modelo EFQM en las organizaciones de la Administración Pública para que realicen un diagnóstico de su situación, sus puntos fuertes y sus áreas de mejora,

Para cada criterio se establece una definición que expresa el fin a conseguir y una serie de subcriterios que constituyen los interrogantes que cada unidad administrativa debe responder sobre las acciones concretas que está llevando a cabo en aras del cumplir el objeto establecido en el criterio de referencia

Criterios agentes facilitadores

1) Criterio 1. Liderazgo

Definición

En este criterio se describe cómo los directivos y los líderes de la unidad administrativa, con su comportamiento y sus decisiones, se implican directamente, estimulan la gestión de calidad en la Administración Pública y desarrollan y facilitan la consecución de la misión, visión y valores necesarios para alcanzar el éxito a largo plazo.

Subcriterios:

- Desarrollo de la misión, visión y valores por los líderes que actúan como modelo y en coherencia con la gestión de calidad.
- Implicación personal de los líderes para garantizar el desarrollo, implantación y mejora continua de un sistema de gestión de calidad en la unidad.
- Implicación de los líderes con los clientes, con otros interesados y aquellas unidades o instituciones públicas o privadas que se relacionan con la unidad.
- Motivación, apoyo y reconocimiento de los esfuerzos y logros de las personas de la unidad.

2) Criterio 2. Política y estrategia

Definición

Mediante este criterio se debe conocer cómo la unidad administrativa formula, desarrolla y revisa su planificación y estrategia, centrada en los usuarios y en el interés general, y la convierte en planes y acciones concretos.

Subcriterios:

- La política y la estrategia de la unidad se fundamentan en las necesidades y expectativas actuales y futuras de los interesados.

- La unidad administrativa obtiene y utiliza la información procedente de las actividades relacionadas con la medición del rendimiento, la investigación, el aprendizaje, y la creatividad para fundamentar la planificación y estrategia.
- La unidad administrativa desarrolla, revisa y actualiza la planificación y la política.
- La unidad administrativa, a través de los procesos clave, despliega su planificación y política.
- La unidad administrativa comunica e implanta su política y su estrategia.

3) Criterio 3. Personas

Definición

A través de este criterio se debe examinar cómo la Administración, en sus diferentes organismos y unidades, desarrolla y aprovecha al máximo todo el potencial del personal que le presta servicio, tanto a nivel individual como de equipos o de la organización en su conjunto. Se preocupan, comunican, recompensan y dan reconocimiento a las personas para, de este modo, motivarlas e incrementar su compromiso con la organización logrando que utilicen sus capacidades y conocimientos en beneficio de la misma.

Subcriterios:

- Planificación, gestión y mejora de los recursos humanos.
- Identificación, desarrollo y mantenimiento del conocimiento y de la capacidad de las personas de la organización.
- Implicación y asunción de responsabilidades por parte del personal de la organización
- Impulso de un dialogo eficaz entre las personas y la organización
- Recompensa, reconocimiento y atención al personal de la organización

4) Criterio 4. Alianza y recursos

Definición

Este criterio describe cómo cada unidad planifica y desarrolla la cooperación con otras unidades o con otras organizaciones o personas externas, y cómo gestiona sus recursos eficaz y eficientemente.

Las unidades y organizaciones administrativas están sujetas a una regulación específica de los recursos. El ordenamiento jurídico establece una serie de limitaciones y requisitos especiales para la gestión de los recursos materiales que hacen que las unidades administrativas tengan una capacidad para su utilización diferente a la que tienen las organizaciones privadas.

En la autoevaluación se debe medir cómo cada unidad coopera o trabaja asociadamente con el exterior, y cómo emplea los recursos, para el cumplimiento de su planificación y estrategia, teniendo en cuenta las peculiaridades propias de las Administraciones Públicas. La unidad administrativa debe describir todas las limitaciones que tiene para el uso de los recursos.

Subcriterios

- Gestión de las alianzas externas, tanto con otras organizaciones como con los proveedores.
- Gestión de los recursos económicos y financieros
- Gestión de los edificios y de otros bienes.
- Gestión de las tecnologías avanzadas, que incluya el respeto por el medio ambiente
- Gestión de la información y del conocimiento

5) Criterio 5. Procesos

Definición

Con este criterio se trata de conocer cómo la organización diseña, gestiona y mejora sus procesos para apoyar su planificación y estrategia, así como para satisfacer plenamente a sus clientes y otros grupos de interés, generando cada vez mayor valor.

En la Administración Pública, los procesos clave se encuentran tanto en las unidades prestadoras de servicios al usuario como en las unidades de apoyo.

Subcriterios

- Diseño y gestión sistemática de los procesos.
- Introducción de las mejoras necesarias en los procesos mediante la innovación, con objeto de satisfacer plenamente a usuarios e interesados, generando cada vez mayor valor.

- Diseño y desarrollo de los servicios y prestaciones sobre la base de las necesidades y expectativas de los clientes.
- Gestión de producción, distribución, prestación del servicio y atención al público
- Gestión y mejora de las relaciones con los clientes

Criterios de Resultado

6) Criterio 6. Resultados en los clientes

Definición

En este criterio se evalúa qué logros está alcanzando la organización en relación con sus clientes, entendiendo por cliente el que se beneficia directamente de las actividades de los servicios administrativos o quien los utiliza.

Los usuarios de los servicios son los clientes directos. No obstante, los ciudadanos, las organizaciones, los grupos sociales y la sociedad en su conjunto pueden ser, asimismo, clientes al beneficiarse de la actividad administrativa, o utilizar los servicios administrativos.

Subcriterios:

- Medidas de percepción. Estas medidas se refieren a la percepción que tienen los clientes de la organización, y se obtienen, por ejemplo, de las encuestas a clientes, grupos focales, felicitaciones y quejas.
- Indicadores de rendimiento. Son medidas internas que utiliza la organización para supervisar, entender, predecir y mejorar su rendimiento, así como para anticipar la percepción de sus clientes externos.

Según el objeto de la organización, estas medidas pueden hacer referencia a: la imagen externa, los productos y servicios, apoyo y atención a dichos productos y servicios y la fidelidad...

7) Criterio 7. Resultados en las personas

Definición

Mediante este criterio se debe examinar qué logros está consiguiendo la organización en relación con el personal que la integra.

Subcriterios

- 1) Medidas de percepción. Estas medidas se refieren a la percepción de la organización por parte de las personas que la integran, y se obtienen, por ejemplo, de encuestas, grupos focales, entrevistas y evaluaciones del desempeño estructuradas.

Según el objeto de la organización, estas medidas pueden hacer referencia a: la motivación y la satisfacción.

- 2) Indicadores de rendimiento. Son medidas internas que utiliza la organización para supervisar, entender, predecir y mejorar el rendimiento de las personas que la integran, así como para anticipar sus percepciones.

Según el objeto de la organización, estas medidas pueden hacer referencia a: los logros, la motivación e implicación, satisfacción y los servicios que la organización proporciona a las personas que la integran.

8) Criterio 8. Resultados en la sociedad**Definición**

A través de este criterio se debe conocer qué logros se están alcanzando para satisfacer las necesidades y expectativas de los grupos sociales y de la sociedad en general.

En este criterio se evalúa el impacto en la sociedad de las actividades que realicen las organizaciones públicas que no sean consecuencia directa del cumplimiento de sus funciones.

Subcriterios

- 1) Medidas de percepción. Estas medidas se refieren a la percepción que tiene la sociedad de la organización y se obtienen, por ejemplo, de encuestas, informes, artículos de prensa, reuniones públicas, representantes sociales y autoridades de la Administración.

Según el objeto de la organización, estas medidas pueden hacer referencia a:

- La imagen general de la organización.
- Las actividades realizadas como miembro responsable de la sociedad, implicación en las comunidades donde opera.
- Actividades encaminadas a reducir y evitar las molestias y daños provocados por sus actividades y durante el ciclo de vida de sus productos y servicios.

- Información sobre las actividades de la organización que contribuyen a la preservación y mantenimiento de los recursos.

- 2) Indicadores de rendimiento. Son medidas internas que utiliza la organización para supervisar, entender, predecir y mejorar su rendimiento, así como para anticipar las percepciones de la sociedad.

Según el objeto de la organización, estas medidas pueden hacer referencia a:

- Tratamiento de los cambios en los niveles de empleo.
- Relaciones con las autoridades y órganos
- Felicitaciones y premios recibidos:

9) Criterio 9. Resultados Clave

Definición

A través de este criterio se debe conocer qué se está consiguiendo respecto a los objetivos contenidos en la planificación y en la estrategia para satisfacer las aspiraciones de los usuarios e interesados con la organización.

En el epígrafe de resultados hay que situar todo lo que se considere logros importantes para la unidad a corto, medio y largo plazo, sean de carácter económico o no. La medición de los resultados ha de efectuarse consecuentemente de acuerdo con la planificación y la estrategia (criterio 2) y con los procesos críticos analizados (criterio 5).

Las distintas unidades de la Administración Pública pueden tener encomendadas la consecución de resultados muy diferentes entre sí y, en muchos casos, éstos no serán la obtención de beneficios, ya que no prestan servicios directos al ciudadano mediante la contraprestación de un precio real. Esta circunstancia se tendrá en cuenta al realizar la autoevaluación sobre los resultados.

Subcriterios

- 1) Resultados Clave del Rendimiento de la Organización. Estas medidas son los resultados clave definidos por la organización y acordados en su política y estrategia.

- Los **resultados económicos y financieros** pueden incluir entre otros factores: cumplimiento de los presupuestos, auditoría de cuentas, rentabilidad de las inversiones y superávit, beneficios o déficit, según proceda.
- Los **resultados no económicos** pueden incluir entre otros los siguientes ítems: resultados obtenidos en comparación con los objetivos establecidos, tiempo de lanzamiento de nuevos productos y servicios, índices de éxito definidos en función de la misión y visión, cumplimiento de la legislación y los códigos de conducta o de buenas prácticas, resultados de las auditorías e inspecciones reglamentarias, rendimiento de los procesos.

2) Indicadores Clave del Rendimiento de la Organización. Son las medidas operativas que utiliza la organización para supervisar y entender los procesos y predecir y mejorar los probables resultados clave del rendimiento de la misma. Según los fines de la organización, los indicadores clave del rendimiento pueden hacer referencia a medidas:

- Económicas y financieras: tesorería, costes de mantenimiento, costes de los proyectos, calificación crediticia,
- No financieras:
 - Procesos (rendimiento, evaluaciones, innovaciones, duración de los ciclos).
 - Recursos externos, incluidas las alianzas (rendimiento de los proveedores, precios de los proveedores, número y valor añadido de las alianzas, número y valor añadido de las mejoras conjuntas logradas con los asociados).
 - Edificios, equipos y materiales (índices de defectos, rotación de inventarios, uso).
 - Tecnología (ritmo de innovación, valor de la propiedad intelectual, patentes, royalties).
 - Información y conocimiento (accesibilidad, integridad, valor del capital intelectual).
 - Porcentaje de recursos contencioso-administrativos fallados a favor del demandante.
 - Porcentaje de resoluciones adoptadas por silencio positivo.

CAPÍTULO 3

ANÁLISIS COMPARATIVO DE LOS SISTEMAS DE CONTROL INTERNO Y CALIDAD

En este capítulo se presenta un examen comparativo entre las normas ISO 9000, y los sistemas de control interno reconocidos tanto en el ámbito nacional como internacional, tratando de establecer los puntos comunes que ambos sistemas tienen en cuanto a los objetivos que persiguen, documentación a utilizar, metodología, responsabilidades, etc.

La similitud que en muchos aspectos tienen los actuales sistemas de control interno y de aseguramiento de la calidad, permite que su combinación dentro de una misma organización pueda potenciar la continuidad y sostenimiento de la misma. Su aplicación conjunta satisface, por un lado las necesidades de los gestores, accionistas o ciudadanos (en el caso de empresas públicas) mediante la aplicación de un sistema de control interno, así como las necesidades de los clientes y partes interesadas mediante la implantación de sistemas de aseguramiento de la calidad del tipo Normas ISO.

La primera parte de este capítulo se ha estructurado en dos grandes bloques:

- A) En primer lugar se ha establecido un paralelismo entre los principios de control interno contable establecidos en los manuales de Auditoria del Registro de Economistas Auditores (REA), y aquellas otras normas de carácter técnico publicadas por el Instituto de Contabilidad de Auditoria de Cuentas (ICAC), para el ejercicio de la auditoria financiera, con los requisitos de la norma ISO 9001.
- B) En segundo lugar se señalan las similitudes entre las directrices incluidas en la Guía para las normas de control interno del sector público emitidas por INTOSAI con las orientaciones y recomendaciones establecidas en la Norma ISO 9004.

A) En el primer caso ambos sistemas (Auditoria de las Cuentas Anuales y norma ISO 9001), analizan una parte de la empresa, certificando en el caso de la auditoria de cuentas la veracidad de los estados financieros de la empresa, y en el caso de la norma ISO 9001 el cumplimiento de los requisitos de la Norma ISO de aquel producto, departamento, servicio o proceso de la empresa a certificar.

El ICAC en sus normas técnicas establece:

El objetivo de la auditoria de las cuentas anuales de una entidad, consideradas en su conjunto, es la emisión de un informe dirigido a poner de manifiesto una opinión

técnica sobre si dichas cuentas anuales expresan, en todos sus aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de dicha entidad así como del resultado de sus operaciones en el período examinado, de conformidad con principios y normas de contabilidad generalmente aceptados.

Por tanto el objetivo de la auditoria de cuentas anuales consiste en analizar aquellos aspectos de una empresa que puedan tener incidencia en sus estados financieros, pero en ningún momento se emite una opinión sobre la empresa en su conjunto.

De igual forma el sistema de control interno que sirve de base para que el auditor planifique su trabajo de auditoria, es aquel que puede tener incidencia sobre cualquier aspecto económico de la empresa. Así a modo de ejemplo el control interno en una auditoria de cuentas anuales no tendrá en cuenta aspectos tales como el clima laboral, competencia de los profesionales, etc.

De la misma forma la Norma ISO 9001 en su versión de 2008 establece como su objeto y campo de aplicación:

Esta norma internacional especifica los requisitos para un sistema de gestión de la calidad, cuando una organización:

Necesita demostrar su capacidad para proporcionar de forma coherente productos que satisfagan los requisitos del cliente y reglamentarios aplicables, y aspira a aumentar la satisfacción del cliente a través de la aplicación eficaz de un sistema de aseguramiento de la conformidad con los requisitos del cliente.

Cuando uno o varios requisitos de la Norma no se puedan aplicar debido a la naturaleza de la organización y de su producto, puede considerarse su exclusión.

Por tanto la Norma ISO 9001 certifica el cumplimiento de los requisitos de la norma de un producto, un proceso, un servicio o un departamento de la empresa pero no de la organización en su conjunto.

En este apartado se realiza un análisis del paralelismo de ambos sistemas relativos a los siguientes ítems:

- ✓ La definición de control interno y calidad.
- ✓ Requisitos de estructura organizativa en el control interno y de la responsabilidad de la Dirección en la norma ISO 9001.
- ✓ Requisitos de la Documentación en el control interno y en la Norma ISO 9001
- ✓ Objetivos de control interno y objetivos de calidad
- ✓ Requisitos del personal en el control interno y en la norma de calidad

- ✓ Auditoría interna en el control interno y en la norma ISO 9001

B) En el segundo bloque, y a diferencia del apartado anterior, se analizan las similitudes entre sistemas integrales de control interno y calidad.

La Guía de INTOSAI de 1992 para las normas de control interno fue concebida como un documento vital que refleja la visión de que se deben promover las normas para el diseño, implantación y evaluación del control interno.

En 2001 con objeto de tener en cuenta todos los avances significativos y recientes en control interno se actualiza esta Guía incorporando conceptualmente en el documento de la INTOSAI al Informe COSO del Committee on Sponsoring Organisations of the Treadway Commission's, titulado Control Interno – marco integrado en el documento de la INTOSAI. En el párrafo introductorio de esta Guía se establece:

Dado que la evaluación del control interno está generalmente aceptada como una norma de campo en la auditoría pública, los auditores pueden usar las directrices como una herramienta de auditoría. La guía para las Normas de Control Interno que comprenden el modelo COSO puede por lo tanto ser utilizada tanto por la administración gubernamental como ejemplo de un marco sólido de control interno para las organizaciones, y por los auditores como herramienta para alcanzar el control interno.

Por su parte la Norma ISO 9004:2000 en su introducción establece que

El propósito de una organización es:

- *Identificar y satisfacer las necesidades y expectativas de sus clientes y otras partes interesadas para lograr ventaja competitiva y para hacerlo de una manera eficaz y eficiente.*
- *Obtener, mantener y mejorar el desempeño global de una organización y sus capacidades*

La Norma ISO 9004 proporciona orientación sobre un rango mas amplio de objetivos de un sistema de gestión de la calidad que la Norma ISO 9001, especialmente para la mejora continua del desempeño y de la eficiencia globales de la organización, así como de su eficacia.

Como queda probado, ambos sistemas (Normas de Control Interno de INTOSAI y Norma ISO 9004) son sistemas integrales de una organización de control interno y de calidad respectivamente. De ahí su homogeneidad para su comparación.

En este apartado se analiza la correlación de ambos sistemas en relación a los siguientes ítems:

- ✓ Comparación de la definición y objetivos de un sistema de control interno y de un sistema de gestión de la calidad
- ✓ La responsabilidad de un sistema de control interno y de un sistema de gestión de la calidad
- ✓ La planificación y entorno de control en un sistema de control interno y de calidad.
- ✓ Los objetivos analizados en un sistema de control interno y en un sistema de calidad.
- ✓ La gestión de procesos en la realización del producto o servicio.
- ✓ La medición, seguimiento y análisis de los procesos en el sistema de control interno y de calidad

3.1. ANÁLISIS COMPARATIVO DE LOS PRINCIPIOS DE CONTROL INTERNO DEL MANUAL DEL REA Y LOS REQUISITOS DE LA NORMA ISO 9001

3.1.1 Comparación de la definición de control interno y calidad

MANUAL DEL R.E.A.	NORMA ISO 9001
<p style="text-align: center;"><u>AUDITORIA INTERNA (REA)</u></p> <p><u>Definición</u> Comprende la estructura, las políticas, los procedimientos y las cualidades del personal de una empresa tendientes a:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Proteger sus activos - Asegurar la validez de la información - Promover la eficiencia en las operaciones - Estimular y asegurar el cumplimiento de las políticas y directrices emanadas de la Dirección. <p>El control interno, en su sentido más amplio, incluye controles que pueden ser caracterizados bien como contables o administrativos, tales como:</p> <p>a) Los controles contables comprenden el plan de organización y todos los métodos y procedimientos cuya misión es la salvaguarda de los bienes activos y la fiabilidad de los registros contables.</p> <p>b) Los controles administrativos se relacionan con la normativa y los procedimientos existentes en una empresa vinculados a la eficiencia operativa y al acatamiento de las políticas de la Dirección y normalmente sólo influyen indirectamente en los registros contables.</p>	<p style="text-align: center;"><u>CALIDAD NORMA ISO 9001</u></p> <p><u>Definición</u> El conjunto de características de un producto o servicio que le confieren la aptitud para satisfacer las necesidades del cliente.</p> <p><i>1- Objeto y campo de aplicación</i> El objeto es demostrar la capacidad de una organización para proporcionar de forma coherente productos que satisfagan los requisitos del cliente y los reglamentarios aplicables.</p> <p><u>Sistema de Calidad</u> Es un método planificado y sistemático de medios y acciones, encaminado a asegurar suficiente confianza en que los productos o servicios se ajusten a las especificaciones</p>

Fuente: Elaboración propia

Fuente: Elaboración propia

ANÁLISIS COMPARATIVO:

El sistema de calidad está orientado a satisfacer las necesidades y requisitos del cliente acerca de un producto o servicio, mientras que el sistema de control interno está enfocado a garantizar la validez de la información frente a terceros, bien sean clientes, accionistas, etc.

Del propio objeto de un sistema de calidad se desprende que para su correcta implantación se precisa de un buen sistema de control interno que dé rigor a los parámetros y cualidades de un producto o servicio.

Así, una organización que cuente con un buen sistema de control interno estará en condiciones de poder abordar la implantación de un sistema de calidad.

Fuente: Elaboración propia

3.1.2 Requisitos de la estructura organizativa en el control interno y de la responsabilidad de la dirección en la norma ISO 9001

MANUAL DEL R.E.A.

Requisitos de un buen control interno

➤ **Referentes a la estructura organizativa:**

- Definición de responsabilidades: Las funciones de todo el personal de la organización, así como sus relaciones con el resto de sus integrantes, deben establecerse de forma clara y precisa.
- Segregación de Funciones: Un buen control interno debe tener segregadas las siguientes funciones:
 - Decisión o autorización de las operaciones.
 - Custodia física de los activos.
 - Contabilización.

Es importante que estas funciones estén coordinadas adecuadamente para posibilitar la eficiencia operativa de la empresa en su conjunto.
- Niveles Adecuados a las Facultades Otorgadas: Además de efectuar la adecuada segregación de las funciones es importante que las mismas se asignen a personas que por su capacidad, están en condiciones de llevarlas a cabo de forma eficiente.

Fuente: Elaboración propia

NORMA ISO 9001

Requisitos de la Norma ISO 9001:2000

Responsabilidad de la Dirección

5.1 Compromiso de la dirección. La alta dirección debe proporcionar evidencia de su compromiso con el desarrollo e implantación del sistema de gestión de la calidad, así como con la mejora continua de su eficacia.

5.2. Enfoque al cliente. La alta dirección debe asegurarse de que los requisitos del cliente se determinan y se cumplen con el propósito de aumentar la satisfacción del cliente.

5.3 Políticas de Calidad. La alta dirección debe asegurarse de que la política de calidad tiene las siguientes características:

- a) Es adecuada al propósito de la organización.
- b) Incluye un compromiso de cumplir con los requisitos y de mejorar continuamente la eficacia del sistema de gestión de la calidad.
- c) Proporciona un marco de referencia para establecer y revisar los objetivos de la calidad.
- d) Es comunicada y extendida dentro de la organización.
- e) Es revisada para su continua adecuación.

5.5 Responsabilidad, Autoridad y Comunicación
Responsabilidad y autoridad. La alta dirección debe asegurarse de que las responsabilidades y autoridades están definidas y son comunicadas dentro de la organización.

Fuente: Elaboración propia

Requisitos de la estructura organizativa en el control interno y de la responsabilidad de la dirección en la norma ISO 9001 (continuación)

MANUAL DEL R.E.A.

➤ **Referentes a las Políticas y Procedimientos Contables:**

- Capacidad de los equipos
- Diseño eficiente de los registros y comprobantes
- Numeración correlativa de los comprobantes
- Circuitos de información apropiados
- Integración de la información
- Frecuencia y oportunidad de la Información
- Criterios contables razonables
- Ejecución de Controles Adicionales de rutina

La implantación y mantenimiento de un sistema de control interno es responsabilidad de la Dirección, que debe someterlo a una continua supervisión para determinar que funciona según está prescrito, modificándolo si fuera preciso, de acuerdo con las circunstancias.

Fuente: Elaboración propia

NORMA ISO 9001

Representante de la dirección. La alta dirección debe designar un miembro de la dirección quien, con independencia de otras responsabilidades, debe tener la responsabilidad y autoridad que incluya:

- a) Asegurarse de que se establezcan, se implementan y mantienen los procesos necesarios para el SGC
- b) Informar a la alta dirección sobre el desempeño del SGC y de cualquier otra necesidad de mejora, y
- c) Asegurarse de que se promueva la toma de conciencia de los requisitos del cliente en todos los niveles de la organización

Fuente: Elaboración propia

ANÁLISIS COMPARATIVO:

La implicación y el compromiso de la Dirección de la organización son imprescindibles para la implantación tanto de un sistema de Control Interno como de un sistema de Calidad.

Todos los niveles de la organización deben conocer dichos sistemas a implantar para poder concienciarse de la importancia de los mismos, participando activamente en su desarrollo y generando por tanto una cultura previa en torno al valor que para la propia organización tienen la Calidad y el Control Interno.

Fuente: Elaboración propia

3.1.3 Requisitos de la documentación en el control interno y en la norma ISO 9001

MANUAL DEL R.E.A.

Documentación

El Manual de Control Interno debe incluir los siguientes elementos de control interno que son:

- 1) La estructura Organizativa, que comprende: la definición de las áreas de responsabilidad, líneas de autoridad, canales de comunicación y niveles de jerarquía, expresados en manuales, organigramas, etc.
- 2) Las políticas y procedimientos operativos, en materia de compras, ventas producción, gestión de inventarios, políticas de inversiones, etc.
- 3) Las políticas y Procedimientos contables. Se refiere a todo el sistema de información de la entidad, incluyendo no solo la contabilidad patrimonial básica, sino el control presupuestario, estadísticas, etc.
En lo concerniente a la contabilidad patrimonial estas políticas y procedimientos incluyen:
 - El proceso contable, que nace con la emisión de la documentación correspondiente a cada operación (factura, recibo, etc.), y culmina con el suministro de la información pertinente (listados, estados, etc.).
 - Los criterios de inclusión, clasificación y descripción de las partidas contables, así como la valoración de dichas partidas.
 - Los controles adicionales periódicos (cuadros de cuentas, conciliaciones, verificaciones, etc.)

Fuente: Elaboración propia

NORMA ISO 9001

Requisitos de documentación:

- La documentación del sistema de gestión de la calidad debe incluir:
 - a) Declaraciones documentadas de la política de la calidad y de los objetivos de la calidad.
 - b) Manual de la calidad.
 - c) Procedimientos documentados. La norma ISO 9001:2000 específicamente requiere que la organización tenga "procedimientos documentados" para las seis actividades siguientes:
 - 4.2.3 Control de documentos.
 - 4.2.4 Control de los registros de la calidad.
 - 8.2.2 Auditoría interna
 - 8.3 Control del producto no conforme
 - 8.5.2 Acción correctiva
 - 8.5.3 Acción preventiva
 - d) Documentos requeridos por la organización para asegurar la planificación, operación y control eficaz de sus procesos.
Los únicos documentos específicamente mencionados en la norma ISO 9001:2000 son:
 - Política de la calidad
 - Objetivos de la calidad
 - Manual de la Calidad
- El **Manual de la Calidad** debe incluir como mínimo:
 - El alcance del sistema de gestión de la calidad, incluyendo los productos a los que se aplica, detalles y la justificación de cualquier exclusión de los requisitos de la norma.
 - Los procedimientos documentados establecidos para el sistema de gestión de la calidad, o referencia a los mismos.
 - La identificación e interacción entre los procesos del sistema de gestión de la calidad. Una justificación de las exclusiones de los requisitos del capítulo 7 que se realicen.

Fuente: Elaboración propia

ANÁLISIS COMPARATIVO:

Todos los procedimientos están totalmente documentados conformando los distintos manuales, (sistemas protocolizados)

El control interno (manual del REA) está dirigido a todas aquellas transacciones o hechos acaecidos en la empresa que tengan una repercusión económica, incluyendo las políticas de compras, ventas, presupuesto, etc., considerando el sistema contable como un elemento mas del sistema de control interno.

El manual de calidad incluye aquellos aspectos relacionados de forma directa con el producto o servicio objeto de la certificación.

En ambos casos, la organización debe disponer de un documento declarativo de las Políticas y Objetivos que persigue con dichos sistemas.

Fuente: Elaboración propia

3.1.4 Objetivos de control interno y objetivos de calidad

MANUAL DEL R.E.A.

Objetivos de Control Interno

Trata de dar respuesta a la siguiente pregunta ¿Cómo se puede implantar y alcanzar un buen sistema de control interno?

- Toda evaluación de sistemas supone una comparación entre los objetivos a lograr y las técnicas disponibles del sistema.
- Definido un objetivo, es necesario instalar un sistema que comprenda las técnicas y procedimientos necesarios para el logro de tal fin.
- Un sistema de control interno debe, por tanto, comprender un conjunto de técnicas necesarias para lograr determinados objetivos de control interno. Cabe, en consecuencia, definir en primer lugar cuáles son dichos objetivos para luego identificar las técnicas necesarias para su consecución.
- Partiendo de los objetivos básicos de control interno (salvaguarda de activos y fiabilidad de la información), hemos identificado cinco objetivos de control genérico aplicables a la totalidad de las organizaciones empresariales, diferenciándolos en dos grandes grupos:
 - Los **Objetivos Generales**, que son los cuatro primeros objetivos, tratan de la autorización, clasificación, verificación y evaluación y protección física de los activos.
 - **Objetivo Operativo**, sería el quinto objetivo, trata del proceso de las transacciones a través de los sistemas contables

Fuente: Elaboración propia

NORMA ISO 9001

Planificación y objetivos

Objetivos de la calidad. La alta dirección debe asegurarse de que los objetivos de la calidad, incluyendo aquellos necesarios para los requisitos del producto, se establecen en las funciones y niveles pertinentes dentro de la organización. Los objetivos de calidad deben ser medibles y coherentes con la política de la calidad.

Planificación de la calidad. Dentro de los requisitos generales esta norma establece que la organización debe:

- a) Identificar los procesos necesarios para el sistema de gestión de la calidad y su aplicación a través de la organización.
- b) Determinar la secuencia e interacción de estos procesos.
- c) Determinar los criterios y métodos necesarios para asegurarse de que tanto la operación como el control de estos procesos sean eficaces.
- d) Asegurarse de la disponibilidad de recursos e información necesarios para apoyar la operación y seguimiento de estos procesos.
- e) Realizar el seguimiento, la medición y el análisis de estos procesos.
- f) Implementar las acciones necesarias para alcanzar los resultados planificados y la mejora continua de estos procesos.

A su vez todos estos procesos deben incluir los procesos para las actividades de gestión, la provisión de recursos, la realización del producto y las mediciones.

Fuente: Elaboración propia

ANÁLISIS COMPARATIVO

La metodología de definición de los objetivos en ambos sistemas es similar. Así, si un sistema de control interno debe establecer una relación entre los objetivos a lograr y las técnicas disponibles del sistema para su consecución, un sistema de calidad además debe marcar objetivos medibles y coherentes con la política de calidad, debiendo establecerse los instrumentos necesarios para medir esa coherencia así como su cumplimiento y seguimiento.

En ambos sistemas, la secuencia sería: definir objetivos, analizar los medios necesarios, las técnicas y procedimientos que guiarán su consecución, realizar el seguimiento, la medición y el análisis de estos procesos con los instrumentos necesarios e implementar acciones necesarias para alcanzar los resultados planificados.

Fuente: Elaboración propia

3.1.5 Requisitos del personal en el control interno y en la norma de calidad

MANUAL DEL R.E.A.

Referentes al personal:

- **Capacidad y Honestidad:** Aunque se haya definido una adecuada estructura organizativa e implantado de forma efectiva las políticas y procedimientos operativos y contables, el sistema de control interno no se desarrollará de forma eficiente si los funcionarios y empleados de la empresa no poseen la capacidad y honestidad necesaria para hacer frente a sus responsabilidades. En este orden de cosas son importantes las políticas y procedimientos de selección, evaluación, promoción, remuneración y capacitación del personal.

Fuente: Elaboración propia

NORMA ISO 9001

Gestión de los recursos

La organización debe determinar y proporcionar los recursos para:

- a) Implementar y mantener el sistema de gestión de la calidad y mejorar continuamente su eficacia.
- b) Aumentar la satisfacción del cliente mediante el cumplimiento de los requisitos.

El personal que realice trabajos que afecten a la calidad del producto debe ser competente con base en la educación, formación, habilidades y experiencia apropiadas.

Para que el personal pueda alcanzar y mantener un nivel apropiado de competencia, la organización periódicamente debe:

- a) Evaluar los conocimientos generales, experiencia y competencia del personal afectado por las actividades a realizar.
- b) Comparación de las competencias que se requieren para un rendimiento satisfactorio con las necesidades de formación individuales.
- c) Planificar, organizar y llevar a cabo la formación o las acciones que estime pertinentes para satisfacer las necesidades identificadas.
- d) Registrar los datos de la educación, formación, habilidades y experiencia y sus resultados.

Fuente: Elaboración propia

ANÁLISIS COMPARATIVO

En ambos sistemas es imprescindible la capacitación del personal. Así, el sistema de calidad hace referencia a las competencias del personal directamente relacionado con el producto que se certifica, y el sistema de control establece la necesidad de la capacidad y honestidad del personal para hacer frente a sus responsabilidades. La formación, la evaluación competencial, la experiencia profesional son aspectos cruciales para el desarrollo de estos sistemas.

El sistema de calidad incorpora el elemento del ambiente de trabajo como un valor añadido al propio sistema. Por su parte el sistema de control interno no incide en este aspecto sino que introduce el valor de la honestidad en el personal como elemento esencial, por lo que da mayor importancia a las políticas de recursos humanos y a los procedimientos de selección, promoción, remuneración etc.

Fuente: Elaboración propia

3.1.6 Auditoría interna en el control interno y en la Norma ISO 9001

MANUAL DEL R.E.A.

Auditoría Interna de Control Interno

- **Independencia de Criterio:** Para que el auditor interno sea realmente independiente de los elementos objeto de control es necesario que dependa del nivel adecuado dentro de la empresa, que no necesariamente debe ser el nivel mas alto posible, porque bajo determinadas circunstancias se logra una mayor eficiencia dependiendo de un nivel menor. Ej. El auditor interno que examina los estados contables mensuales habrá de depender del Consejo de Administración o de la Dirección General, pero no del director administrativo o contable, que es el responsable directo de producir dichos estados.
- **Definición de objetivos:** Es importante definir claramente y con un enfoque realista los objetivos de auditoría interna, si debe limitarse a la auditoría contable o comprender también la auditoría operativa. Qué grado de énfasis debe darse a la evaluación del sistema y preparación de recomendaciones para mejorarlo, etc.
- **Campo de Acción Amplio:** El campo de acción de la auditoría interna debe incluir a toda la empresa.
- **Organización y Métodos Apropriados:** Para lograr los objetivos enunciados la función de auditoría interna debe estar adecuadamente organizada. Cuando se justifica un departamento de auditoría interna es necesario usar métodos apropiados de supervisión del trabajo, con una adecuada programación de las tareas, la asignación y supervisión de colaboradores, etc.

Fuente: Elaboración propia

NORMA ISO 9001

Auditoría Interna en ISO 9001

La organización debe llevar a cabo a intervalos planificados auditorías internas para determinar si el sistema de gestión de la calidad:

- es conforme con las disposiciones planificadas, con los requisitos de esta norma internacional y con los requisitos del sistema de gestión de la calidad establecidos por la organización.
- Y si se ha implementado y se mantiene de manera eficaz.

Los requisitos que se exigen en esta área son:

- a) Se exige procedimiento documentado
- b) La organización debe analizar según los resultados de la auditoría si el período que tiene establecido para la realización de las mismas, asegura la eficacia continua del sistema.
- c) Nadie podrá auditar su propio trabajo
- d) El auditor interno debe tener definido su perfil, es decir la competencia que se requiere.

Deben definirse en un procedimiento documentado, las responsabilidades y requisitos para la planificación y la realización de auditorías, para informar los resultados y mantener los registros.

La dirección responsable del área que esté siendo auditada debe asegurarse de que se tomen acciones sin demora injustificada para eliminar las no conformidades detectadas y sus causas. Las actividades de seguimiento deben incluir la verificación de las acciones tomadas y el informe de los resultados de la verificación.

Fuente: Elaboración propia

ANÁLISIS COMPARATIVO

En ambos casos la Auditoría interna tiene por objeto la comparación de lo planificado en forma de objetivos con lo efectivamente realizado, de tal forma que acredite el grado de eficacia de los sistemas. Se obtendrán recomendaciones para la mejora del sistema y la Dirección debe responsabilizarse de tomar medidas para la eliminación de las no conformidades presentadas por los auditores.

En ambos casos existe la exigencia de un documento escrito que establezca los términos en los que se va a realizar la auditoría. Asimismo es imprescindible contar con la independencia del auditor (nadie puede auditar su propio trabajo) que en el caso de la auditoría financiera se hace más visible al estar regulado su perfil de forma legal.

Fuente: Elaboración propia

3.2 ANÁLISIS COMPARATIVO DE LOS COMPONENTES DE CONTROL INTERNO DE INTOSAI Y LOS REQUISITOS DEL SISTEMA DE GESTIÓN DE LA CALIDAD DE LA NORMA ISO 9004

3.2.1 Comparación de la definición y objetivos de un sistema de control interno y de un sistema de gestión de la calidad.

NORMAS INTOSAI

Definición

El control interno es un proceso integral efectuado por la gerencia y el personal, y está diseñado para enfrentarse a los riesgos y para dar una seguridad razonable de que en la consecución de la misión de la entidad, se alcanzarán los siguientes objetivos gerenciales:

- Ejecución ordenada, ética, económica, eficiente y efectiva de las operaciones
- Cumplimiento de las obligaciones de responsabilidad
- Cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables
- Salvaguarda de los recursos para evitar pérdidas, mal uso y daño.

Características

Tanto de la definición como de los objetivos se derivan las características de un buen sistema de control interno:

- a) **Es un proceso integral:** Esto supone que debe ser incorporado a las actividades de la entidad y es mas efectivo cuando se construye desde dentro de la estructura organizativa de la entidad y es parte integral de la esencia de la organización
- b) **Es un proceso efectuado por la gerencia** y el resto del personal. Es decir, el personal debe conocer su rol, sus responsabilidades y los límites de autoridad.
- c) **En consecución de la misión de la Institución.** Las instituciones existen para un fin, y en este sentido el sector público se encuentra generalmente preocupado con la prestación de un servicio y por unos resultados beneficiosos para el interés público.

Fuente: Elaboración propia

NORMA ISO 9004

Objetivo

El objetivo de esta norma internacional es la consecución de la mejora continua, medida a través de la satisfacción del cliente y de las demás partes interesadas. En este sentido promueve un enfoque basado en procesos para el desarrollo, implementación y mejora de la eficacia y eficiencia de un sistema de gestión de la calidad, con el fin de alcanzar la satisfacción de las partes interesadas mediante el cumplimiento de sus requisitos.

La adopción de un sistema de gestión de la calidad del tipo ISO 9004, debe ser una decisión estratégica que tome la alta dirección de la organización y su diseño y la implantación está influenciado por diferentes necesidades, objetivos particulares, los productos que proporciona, los procesos que emplea y el tamaño y estructura de la organización.

El objetivo de una organización es:

- Identificar y satisfacer las necesidades y expectativas de sus clientes y otras partes interesadas para lograr ventaja competitiva de una forma eficaz y eficiente.
- Obtener, mantener y mejorar el desempeño global de una organización y sus capacidades.

Fuente: Elaboración propia

Comparación de la definición y objetivos de un sistema de control interno y de un sistema de gestión de la calidad (continuación)

NORMAS INTOSAI

- d) **Dar respuesta a los riesgos.** La tarea de la gerencia es identificar y dar respuesta a estos riesgos con objeto de maximizar la posibilidad de alcanzar la consecución de la misión. El control interno puede ayudar a enfrentarse a estos riesgos, sin embargo solo puede proporcionar una garantía razonable sobre el logro de la misión y de los objetivos generales.
- e) **Provee una seguridad razonable.** No se puede hablar de una seguridad absoluta sino de una seguridad "razonable" lo que equivale a un nivel satisfactorio de confianza bajo ciertas consideraciones de coste, beneficio y riesgo.
- f) **Logro de objetivos.** El control interno está dirigido hacia el logro de una serie de objetivos generales, objetivos separados pero al mismo tiempo integrados. Estos objetivos generales están implantados a través de numerosos sub-objetivos específicos, funciones, procesos y actividades.

Fuente: Elaboración propia

NORMA ISO 9004

La alta dirección debería establecer una organización orientada al cliente:

- a) mediante la definición de sistemas y procesos claramente comprensibles, gestionables y mejorables, en lo que a eficacia y eficiencia se refiere y
- b) asegurándose de una eficaz y eficiente operación y control de los procesos, así como de las medidas y datos utilizados para determinar el desempeño satisfactorio de la organización.

Fuente: Elaboración propia

ANÁLISIS COMPARATIVO

El objetivo último de las normas INTOSAI es alcanzar la misión de la organización desde la ética, la eficacia, la eficiencia, la efectividad, el cumplimiento de la responsabilidad y de la normativa, haciendo frente a los riesgos que puedan presentarse. Por su parte, el Sistema de Calidad del tipo ISO 9004 busca la mejora continua medida a través de la satisfacción del cliente y de las partes interesadas.

En ambas definiciones se habla del término "proceso" como cadena de acciones incorporadas y no añadidas a la infraestructura de la entidad, con el fin de influir en la consecución de sus objetivos. El proceso se constituye como parte integral de la esencia de la organización.

Asimismo, ambos Sistemas establecen como elementos estratégicos la consecución de la eficacia y eficiencia de los procesos incluidos en los mismos para alcanzar los objetivos fijados. En ambos sistemas, la decisión estratégica de su implantación corresponde a la alta dirección. Por tanto se puede señalar que existe una similitud en cuanto a los objetivos generales perseguidos por ambos sistemas.

Fuente: Elaboración propia

3.2.2 La responsabilidad de un sistema de control interno y de un sistema de gestión de la calidad

NORMAS INTOSAI

En el propio prólogo de las Normas sobre C.I. del sector público de la INTOSAI establece que el objetivo del comité elaborador de tales normas es desarrollar directrices para establecer y mantener un control interno efectivo en el sector público. Los destinatarios de esta guía son por tanto la administración gubernamental y sus organizaciones.

En la propia definición de control interno se establece que será efectuada por *la gerencia y el personal*. Por tanto el control interno es ejecutado por el personal que debe conocer su rol, sus responsabilidades, y los límites de autoridad. Del mismo modo, el control interno es efectuado por la naturaleza humana. La guía reconoce que la persona no siempre comprende, comunica y actúa consistentemente. Cada individuo lleva a su lugar de trabajo una historia única y sus propias habilidades técnicas, teniendo así diferentes necesidades y prioridades. Estas realidades afectan, y son afectadas, por el control interno.

Fuente: Elaboración propia

NORMA ISO 9004

En cuanto a la responsabilidad de la dirección la norma establece que el liderazgo, compromiso y la participación activa de la alta dirección son esenciales para desarrollar y mantener un sistema de gestión de la calidad eficaz y eficiente para lograr beneficios para todas las partes interesadas.

De igual forma la alta dirección debe definir métodos para medir el desempeño de la organización con el fin de determinar si se han alcanzado los objetivos planificados. Estos métodos incluyen:

- Mediciones financieras
- Mediciones del desempeño de los procesos a través de toda la organización.
- Mediciones externas, tales como estudios comparativos (benchmarking) y evaluación por terceras partes.
- Evaluación de la satisfacción de los clientes, personal de la organización y otras partes interesadas
- Evaluación de la percepción de los clientes y de otras partes interesadas del desempeño de los productos proporcionados.
- Medición de otros factores de éxito que identifique la dirección.

En relación al personal la organización debería identificar las necesidades y expectativas del personal en aspectos como el reconocimiento, la satisfacción en el trabajo y el desarrollo personal. Tal atención ayuda a asegurarse de que el compromiso y la motivación del personal sean tan fuertes como sea posible.

Fuente: Elaboración propia

ANÁLISIS COMPARATIVO

Ambos sistemas destacan el papel fundamental de la Dirección en cuanto a liderazgo, compromiso y participación para la puesta en marcha y funcionamiento de los mismos.

Tanto las normas INTOSAI como la norma ISO 9004 parten de un requisito fundamental “el establecimiento en la organización de una cultura”, que deberá impregnar toda la infraestructura de la organización, de la cual será responsable la alta dirección que deberá fomentar la implicación de todo el personal haciéndole partícipe de su rol y responsabilidad.

La norma ISO establece que habrá que tener en cuenta a las partes interesadas (accionistas, clientes y proveedores). En este apartado, las normas de control interno INTOSAI realizan una mayor incidencia en sus componentes internos (gerencia y personal).

Fuente: Elaboración propia

3.2.3 La planificación y entorno de control en un sistema de control interno y de calidad

NORMAS INTOSAI

El sistema de control interno está basado en cinco componentes interrelacionados:

- entorno de control
- evaluación del riesgo
- actividades de control
- información
- comunicación y seguimiento.

Si bien el marco de control interno es relevante y aplicable a todas las organizaciones, la manera en la que la gerencia lo aplica variará ampliamente de acuerdo con la naturaleza de la entidad, y depende de cierto número de factores como son: la estructura organizacional, el perfil del riesgo, el ambiente operativo, el tamaño, la complejidad, las actividades y grado de regulación, etc.

Por tanto considerando la situación específica de cada entidad, la gerencia deberá formular una serie de alternativas relacionadas con la complejidad de los procesos y las metodologías desplegadas para aplicar los componentes del marco del control interno.

El entorno de control establece el tono de una organización, teniendo influencia en la conciencia que tenga el personal sobre el control. Es el fundamento para todos los componentes de control interno, dando disciplina y estructura.

Los elementos del entorno de control son: la integridad personal y profesional, los valores éticos, la competencia, la filosofía y estilo de dirección, la estructura organizacional y políticas y prácticas de recursos humanos

Además como sistema de control interno dirigido al sector público incorpora como objetivos una conducta ética y la prevención y detección de fraude y corrupción.

Fuente: Elaboración propia

NORMA ISO 9004

La dirección debe asumir la responsabilidad de la planificación de la calidad de la organización. Esta planificación debería enfocarse en la definición de los procesos necesarios para cumplir eficaz y eficientemente los objetivos de la calidad y los requisitos de la organización coherentemente con la estrategia de la organización.

Entre la información de entrada para una planificación eficaz y eficiente se incluyen:

- Las estrategias y objetivos de la organización
- Las necesidades y expectativas definidas de los clientes y de otras partes interesadas
- La evaluación de: los requisitos legales y reglamentarios, los datos de desempeño de los productos y los procesos.
- Las oportunidades de mejora así como los datos relacionados con la evaluación de riesgos.

Los resultados de la planificación de la calidad de la organización deberían definir los procesos de realización del producto y de apoyo necesarios en términos de:

- Las habilidades y conocimiento necesarios por la organización
- La responsabilidad y autoridad para la implementación de los planes de mejora de procesos
- Los recursos necesarios, tales como los financieros y de infraestructura
- Los indicadores para evaluar el logro de la mejora del desempeño de la organización
- Las necesidades de mejora incluyendo métodos y herramientas
- Las necesidades de documentación, incluyendo los registros

Fuente: Elaboración propia

ANÁLISIS COMPARATIVO

La gerencia de la organización es la que deberá poner en funcionamiento ambos sistemas, para lo cual será necesario establecer un plan de puesta en marcha y desarrollo.

En ambos sistemas es necesario realizar una evaluación previa que informe de la situación de partida, establezca unos objetivos a cumplir, y como consecuencia se detallen las necesidades para conseguirlos.

En el caso de las normas INTOSAI esta planificación se realiza a partir de sus cinco componentes, que estarán influenciados por el tono de la organización o "cultura de control interno". Así, una organización que tenga entre sus trabajadores una cultura de control interno ofrecerá una actitud de apoyo que hará más fácil su implantación.

Fuente: Elaboración propia

3.2.4 Los objetivos analizados en un sistema de control interno y en un sistema de calidad

NORMAS INTOSAI

El control interno está dirigido hacia el logro de una serie de objetivos generales, objetivos separados pero al mismo tiempo integrados.

Los objetivos generales son:

- 1) Ejecutar las operaciones de manera ordenada, ética, económica, eficiente y efectiva.
- 2) Satisfacer las obligaciones que toda organización pública y los individuos que la integran tienen de responder de sus decisiones y acciones.
- 3) Cumplir con las leyes y regulaciones
- 4) Salvaguarda de recursos contra pérdida por desperdicio, abuso, mala administración, errores, fraude e irregularidades

Existe una relación directa entre los objetivos de control interno descritos, que representa lo que una entidad está tratando de conseguir y los componentes de control interno que representan la forma de alcanzar esos objetivos.

El control interno es una actividad dinámica que tiene que ser adaptada continuamente según los cambios y riesgos que la entidad tenga que enfrentar, por tanto es necesario un seguimiento del sistema de control interno con objeto de asegurar que el control interno esté a tono con los objetivos, el entorno, los recursos y el riesgo.

Fuente: Elaboración propia

NORMA ISO 9004

La planificación estratégica de la organización y la política de la calidad proporcionan un marco de referencia para el establecimiento de los objetivos de la calidad.

La alta dirección debería establecer estos objetivos para conducir a la mejora del desempeño de la organización. Los objetivos deben medirse con objeto de facilitar una eficaz y eficiente revisión por la dirección

En el establecimiento de estos objetivos se debe considerar:

- Las necesidades actuales y futuras de la organización y de los mercados en los que se actúa.
- Los hallazgos pertinentes de las revisiones por la dirección
- El desempeño actual de los productos y procesos
- Los niveles de satisfacción de las partes interesadas
- Los resultados de las autoevaluaciones
- Estudios comparativos, análisis de los competidores, oportunidades de mejora
- Recursos necesarios para cumplir los objetivos.

También debe de definirse la responsabilidad para efectuar el despliegue de los objetivos de la calidad.

Los objetivos deben revisarse sistemáticamente y modificarse si fuera necesario.

Fuente: Elaboración propia

ANÁLISIS COMPARATIVO

La Norma ISO 9004 señala que el establecimiento de objetivos tiene como fin la mejora del desempeño de la organización.

Las normas INTOSAI establecen que los objetivos generales de una organización se corresponden con el fin perseguido por la misma.

Por tanto en uno y otro existe una coincidencia en cuanto que deben abarcar a la totalidad de la organización y además deben perseguir el sostenimiento y continuidad de dicha organización.

Si bien en el caso de la Norma ISO 9004 la mejora del desempeño se consigue mediante la satisfacción de las partes interesadas, mientras que las Normas INTOSAI inciden en el cumplimiento de los componentes de control interno como forma de alcanzar los objetivos.

En ambos casos estos objetivos deben ser revisados y adaptados a las necesidades y cambios de la organización.

Fuente: Elaboración propia

3.2.5 La gestión de procesos en la realización del producto o servicio

NORMAS INTOSAI

El Control Interno habla más de **actividades de control** que de procesos, considerando que las actividades de control son las políticas y procedimientos establecidos para disminuir los riesgos y lograr los objetivos de la entidad.

Para que las actividades de control sean efectivas deben tener los siguientes requisitos:

- Apropriadas. Es decir: control correcto en el lugar correcto y proporcional al riesgo involucrado.
- Funcionar consistentemente de acuerdo a un plan a lo largo de un período.
- Tener un coste adecuado. El costo de la implantación del control no debe exceder los beneficios que del proceso puedan derivarse.
- Ser extensibles razonables y estar relacionadas directamente con los objetivos de control.

Entre las actividades de control se indican las siguientes:

1) Procedimientos de autorización y aprobación. La autorización y ejecución de transacciones y eventos deben ser hechas sólo por personas que estén dentro del rango de autoridad. Los procedimientos de autorización, que tienen que ser documentados y claramente comunicados a los gerentes y empleados, deben incluir condiciones específicas y términos bajo los cuales se puedan hacer las autorizaciones.

2) Segregación de funciones (autorización, procesamiento, archivo, revisión). No debe haber un solo individuo o equipo que controle todas las etapas clave de una transacción o evento. Más bien, los deberes y responsabilidades deben estar asignados sistemáticamente a un cierto número de individuos para asegurar la existencia de revisiones efectivas.

Fuente: Elaboración propia

NORMA ISO 9004

Esta Norma Internacional considera un PROCESO como una actividad que utiliza recursos, y que se gestiona con el fin de permitir la transformación de elementos de entrada en resultados. La alta dirección debería establecer una organización orientada al cliente:

- c) mediante la definición de sistemas y procesos claramente comprensibles, gestionables y mejorables, en lo que a eficacia y eficiencia se refiere y
- d) asegurándose de una eficaz y eficiente operación y control de los procesos, así como de las medidas y datos utilizados para determinar el desempeño satisfactorio de la organización.

La gestión de procesos supone que para asegurarse de la realización del producto debería tomarse en consideración los procesos de apoyo asociados, así como los resultados deseados, las etapas del proceso, las actividades, las medidas de control, los materiales necesarios, etc.

El plan operativo para gestionar los procesos debe incluir:

1) Requisitos de entrada y salida (especificaciones y recursos). El enfoque basado en procesos asegura que los elementos de entrada del proceso se definan y registren con el fin de proporcionar una base para la formulación de requisitos que pueda utilizarse para la verificación y validación de los resultados. Los aspectos a considerar en la revisión son entre otros: la confiabilidad y repetición del proceso, identificación y prevención de las no conformidades, coherencia de los elementos de entrada y resultados con los objetivos planificados, etc.

2) Actividades dentro de los procesos. La organización debe identificar las características significativas o críticas de los productos y los procesos con el fin de desarrollar un plan eficaz y eficiente para controlar y dar seguimiento a las actividades dentro de sus procesos. A modo de ejemplo los elementos de entrada a considerar son: la competencia del personal, la documentación, el seguimiento y capacidad del equipo y la salud, seguridad y ambiente de trabajo.

Fuente: Elaboración propia

La gestión de procesos en la realización del producto o servicio (continuación)

NORMAS INTOSAI

3) Controles sobre el acceso a recursos y archivos. El acceso a recursos o archivos debe ser limitado a individuos autorizados que sean responsables por la custodia y/o utilización de los mismos.

4) Verificaciones. Las transacciones y eventos significativos deben ser verificados antes y después de ser procesados.

5) Conciliaciones. Los archivos son conciliados con los documentos apropiados sobre una base regular.

6) Revisión de desempeño operativo. El desempeño de las operaciones es revisado a la luz de las normas sobre una base regular, valorando la **efectividad** y **eficiencia**. Si los análisis de gestión determinan que las acciones existentes no alcanzan los objetivos o normas establecidas, los procesos y las actividades establecidas para alcanzar los objetivos deberían ser objeto de análisis para determinar si son necesarias mejoras.

7) Revisión de operaciones, procesos y actividades. Las operaciones, los procesos y las actividades deben ser periódicamente revisadas para asegurar que cumplen con los reglamentos, políticas, procedimientos en vigor y con el resto de los requisitos.

8) Supervisión (asignaciones, revisiones y aprobaciones, dirección y capacitación). La supervisión competente ayuda a asegurar que los objetivos de control interno sean alcanzados. La asignación, revisión y aprobación del trabajo de un empleado comprende:

- La comunicación clara de las funciones, responsabilidades y responsabilidad asignada a cada miembro del personal.
- La revisión sistemática del trabajo de cada miembro hasta donde sea necesario
- La aprobación del trabajo en puntos críticos para asegurarse de que marcha como se quiere.

Fuente: Elaboración propia

NORMA ISO 9004

3) Verificación y validación de los procesos y productos. La dirección debería asegurarse de que la validación de los productos demuestre que éstos cumplen las necesidades y expectativas de los clientes y otras partes interesadas. Los aspectos a considerar deben incluir: la política y objetivos de la calidad, la capacidad o calificación del equipo. Y en cuanto al producto habría que considerar: sus condiciones de operación, su uso o aplicación, su disposición, el ciclo de vida, el impacto ambiental y el impacto del uso de los recursos naturales incluyendo materiales y energía.

La validación del proceso debería llevarse a cabo a intervalos apropiados para asegurarse de la reacción oportuna a los cambios que impactan sobre el proceso. Debe darse una atención particular a la validación de los siguientes procesos y productos: los de alto valor y seguridad, los que la deficiencia de un producto únicamente sea aparente cuando éste se use, aquellos que no puedan repetirse y los que no es posible la verificación del producto.

Los cambios en los procesos deben identificarse, registrarse, evaluarse, revisarse y controlarse, con el fin de comprender el efecto en otros procesos y las necesidades y expectativas de los clientes y de otras partes interesadas.

4) Identificación, evaluación y mitigación de riesgo. La evaluación de riesgos debería llevarse a cabo para evaluar el potencial y el impacto de posibles fallas o errores en los procesos. Los resultados deberían usarse para definir e implementar acciones preventivas con objeto de atenuar los riesgos identificados.

Las herramientas para la evaluación de riesgos son: análisis de modo y efecto de falla, análisis del árbol de fallas, diagramas de relaciones, técnicas de simulación y predicción de la confiabilidad.

4) Oportunidades y acciones para mejorar los procesos. La mejora de la eficacia y la eficiencia de los procesos de realización del producto o prestación del servicio debe incluir entre otras las siguientes actividades: reducción de desperdicios, formación del personal, comunicación y registro de la información, mejora de infraestructuras, etc.

5) Compras. La alta dirección debería asegurarse de que se definen e implementan procesos eficaces y eficientes de compra para la evaluación y el control de los productos comprados, con el fin de satisfacer las necesidades y requisitos de la organización, así como de las partes interesadas. Con tal motivo los procesos de compras deben considerar las siguientes actividades: identificación oportuna, eficaz y precisa de las necesidades y especificaciones del producto comprado y la evaluación del coste de dicho producto.

Fuente: Elaboración propia

La gestión de procesos en la realización del producto o servicio (continuación)

ANÁLISIS COMPARATIVO

Las Normas de Control Interno INTOSAI han sido diseñadas con el objeto de evitar usos indebidos en la utilización y gestión de los recursos públicos. Hablan más de actividades de control, como políticas y procedimientos que la entidad utiliza para disminuir los riesgos y lograr sus objetivos, que de procesos. Algunas de estas actividades son: Procedimientos de autorización y aprobación, segregación de funciones, controles sobre accesos a recursos, verificaciones, revisión de operaciones, supervisión. A modo de ejemplo, las Normas INTOSAI establecen que para el “proceso” de compra de materiales la organización debe identificar aquellas actividades que aseguren que la compra ha sido autorizada por persona adecuada, el registro de la compra se ha realizado correctamente, se ha salvaguardado adecuadamente el material en el almacén, y además ese material es el adecuado (en cuanto que se mide su efectividad) para el proceso productivo y se ha adquirido al mejor precio posible (en términos de eficiencia).

La Norma ISO 9004 sí considera el proceso de realización del producto, como un conjunto de actividades encaminadas todas ellas a obtener un producto que cumpla con los requisitos de satisfacer las necesidades y expectativas de los clientes y otras partes interesadas, para lo cual han de ser validados y verificados. Es necesario, por tanto, identificar, registrar, evaluar, revisar y controlar los cambios en los procesos, con el fin de comprender el efecto en otros procesos. Por ello en este caso las actividades de los procesos están más cercanas a definir las características del producto o servicio que se ofrece al cliente, su uso y aplicación, el ciclo de vida, el impacto medioambiental, etc.

De nuevo se observa que una simbiosis de las Normas de Control Interno INTOSAI y la Norma ISO 9004, puede conducir a una organización hacia la excelencia, de forma que el producto o servicio que ofrece una empresa debe satisfacer las necesidades de sus clientes en cuanto a sus características intrínsecas, pero además debe cumplir con los requisitos de control interno en cuanto a la autorización y aprobación en la adquisición, registro, salvaguarda de activos, etc.

Fuente: Elaboración propia

3.2.6 La medición, seguimiento, y análisis de los procesos en el sistema de control interno y de calidad

NORMAS INTOSAI

El seguimiento del control interno busca asegurar los siguientes ítems:

- Que los controles operen como se requiere y que sean modificados apropiadamente de acuerdo a los cambios en las condiciones.
- Que se alcancen los objetivos generales expuestos en la definición de control interno, en cumplimiento de la misión de la entidad.

Esto se realiza a través de:

(1) Actividades de seguimiento continuo.

El seguimiento continuo de control interno está construido dentro de las operaciones normales y recurrentes de la entidad. Incluye la administración y actividades de supervisión y otras acciones que el personal ejecuta al cumplir con sus obligaciones.

Las actividades de seguimiento continuo cubren cada uno de los componentes de control interno e involucran acciones contra los sistemas de control interno irregulares, antiéticos, antieconómicos, ineficientes e ineficaces.

(2) Evaluaciones puntuales

El rango y frecuencia de las evaluaciones puntuales dependerá en primer lugar de la valoración de riesgos y de la efectividad de los procedimientos permanentes de seguimiento.

Las evaluaciones puntuales cubren la evaluación de la efectividad del sistema de control interno y aseguran que el control interno logre los resultados deseados basándose en métodos predefinidos y procedimientos.

Las deficiencias de control interno deben ser reportadas al nivel adecuado de la gerencia. Deben establecerse por ello requerimientos para identificar qué información es necesaria en un nivel particular para tomar decisiones de modo efectivo.

Fuente: Elaboración propia

NORMA ISO 9004

La dirección debe asegurarse de que se utilizan métodos eficaces y eficientes para identificar áreas para mejorar el desempeño del sistema de gestión de la calidad, utilizando para ello:

- 1) Encuestas de satisfacción del cliente y de otras partes interesadas
- 2) Las auditorías internas
- 3) Las mediciones financieras,
- 4) La autoevaluación

1) En cuanto al seguimiento y medición de la satisfacción del cliente la organización debe identificar fuentes de información del cliente y del usuario final disponibles, internas o externas, tanto en forma escrita como verbal.

La información relativa al cliente puede ser: Encuestas a los clientes y a los usuarios, la retroalimentación sobre todos los aspectos del producto, los requisitos del cliente e información contractual, las necesidades del mercado, los datos de prestación del servicio, y la información relativa a la competencia.

2) Auditoría Interna

El proceso de auditoría interna proporciona una herramienta independiente aplicable para obtener evidencias objetivas de que se han cumplido los requisitos existentes, dado que la auditoría interna evalúa la eficacia y eficiencia de la organización.

Es importante que la dirección traduzca los resultados de la auditoría interna en acciones de mejora.

Los aspectos a evaluar por la auditoría interna son: La implementación eficaz y eficiente de procesos, las oportunidades para la mejora continua, la capacidad de los procesos, el uso eficaz y eficiente de técnicas estadísticas, el uso de tecnologías de la información, el análisis de datos del costo de la calidad, el uso eficaz y eficiente de recursos, los resultados y expectativas de desempeño del proceso y del producto, la adecuación y exactitud en la medición del desempeño, las actividades de mejora y las relaciones con las partes interesadas.

Fuente: Elaboración propia

La medición, seguimiento, y análisis de los procesos en el sistema de control interno y de calidad (continuación)

NORMAS INTOSAI

El seguimiento del control interno debe incluir políticas y procedimientos que buscan asegurar que los hallazgos de auditoría y otras revisiones sean adecuados y oportunamente resueltos. Los gerentes deben:

- (1) Evaluar oportunamente los hallazgos de auditoría y otras revisiones, incluyendo aquellos que muestren deficiencias y recomendaciones reportadas por los auditores y otros que evalúen las operaciones de los departamentos.
- (2) Determinar las acciones correctivas en respuesta a los hallazgos y recomendaciones de las auditorías y revisiones.
- (3) Completar, dentro de los marcos establecidos, todas las acciones que corrijan o resuelvan de cualquier otra manera los asuntos que han llamado su atención.

El proceso de resolución empieza cuando los resultados de la auditoría o de otra revisión son reportados a la gerencia y se termina sólo cuando se toma una acción que:

- (1) Corrija las deficiencias identificadas.
- (2) Produzca mejoras.
- (3) Demuestre que los hallazgos y las recomendaciones no garanticen la acción gerencial.

Fuente: Elaboración propia

NORMA ISO 9004

3) Medidas Financieras

Los datos de procesos deben convertirse en información financiera capaces de proporcionar medidas comparables a lo largo de los procesos con objeto de mejorar la eficacia y eficiencia de la organización

Estas medidas financieras son:

- Análisis de los costes de prevención y valoración
- Análisis de los costes de no conformidad
- Análisis de los costes de fallos internos y externos
- Análisis del coste del ciclo de vida

4) La autoevaluación

Será llevada a cabo por la propia dirección de la organización, y la podrá utilizar para comparar los resultados de su desempeño frente al de organizaciones externas y al de clase mundial.

La amplitud y la profundidad de la autoevaluación deberían planificarse en relación con los objetivos y prioridades de la organización. La autoevaluación no debe considerarse nunca como una alternativa a la auditoría de calidad interna o externa.

Fuente: Elaboración propia

ANÁLISIS COMPARATIVO

Tanto en un sistema de control interno como en un sistema de calidad, los resultados de la auditoría o de otras revisiones deben servir para emprender acciones tendentes a corregir deficiencias y/o producir mejoras. Asimismo, la medición y seguimiento tiene como objetivo comprobar que los controles y políticas diseñadas son las adecuadas y funcionan correctamente. Para ello, aplican una serie de técnicas basadas todas ellas en la autoevaluación o auditoría interna, y de cuyos resultados se obtienen unas propuestas de mejora del propio sistema. En definitiva en ambos casos estamos ante una política de mejora continua.

En ambos sistemas, los procesos de medición, seguimiento deben depender directamente de la alta dirección y es a este órgano al que se le reporta los informes correspondientes. El seguimiento del control interno, la auditoría y autoevaluación del sistema de gestión de calidad precisan de una participación activa de la gerencia/dirección de la organización.

Fuente: Elaboración propia

CAPÍTULO 4

EL SISTEMA SANITARIO

PÚBLICO ANDALUZ

4.1 MODELOS Y SISTEMAS SANITARIOS

4.1.1. Clasificación de los Sistemas Sanitarios

Hasta épocas históricas muy recientes, la salud se ha considerado un bien cuya restitución o mantenimiento podía ser objeto de alguna compensación. Como cualquier otro bien, se podía vender y comprar, de acuerdo con los valores de mercado.

En la Europa medieval, las instituciones religiosas y las organizaciones de voluntarios, al advertir que los pobres no podían permitirse un mínimo nivel asistencial, comenzaron a proporcionar apoyos económicos y asistencia a los más necesitados. Sin embargo esta práctica no se encuadra dentro de una verdadera organización sanitaria.

Las ideas liberales de final del siglo XVIII consideraban inadmisibles la injerencia de los poderes del Estado en la libertad individual, por lo que la legislación sólo contemplaba las actuaciones en casos de trascendencia social (actuación en epidemias, control de infecciones, abastecimiento de aguas, normas sobre enterramientos, etc.).

El siglo XIX se caracterizó en Europa occidental por la emigración de la población campesina hacia las ciudades, con el resultado de una economía de salarios. Ello condicionó una menor relación familiar y el debilitamiento de la tradicional solidaridad comunitaria. Los trabajadores industriales se organizaron en cooperativas o sociedades, al principio débiles y tras la adquisición del derecho de voto cada vez más fuertes y organizadas. Estas sociedades comenzaron a considerar al Estado como garante de las seguridades básicas.

En 1883, el canciller Bismark, alarmado por el crecimiento del partido socialdemócrata, convenció al parlamento conservador alemán de la necesidad de aprobar una serie de medidas sociales, entre las que se encontraba la protección parcial de los trabajadores no agrícolas en caso de enfermedad, invalidez y vejez. En el caso germano, en vez de asegurar estas prestaciones directamente, el gobierno prefirió que fuesen entidades privadas sin ánimo de lucro quienes recaudasen las contribuciones de empleados y trabajadores y quienes, bajo la tutela estatal, administrasen los fondos obtenidos. Inicialmente, las primeras medidas solo cubrieron a los trabajadores de grandes empresas y nivel salarial más bajo.

El ejemplo alemán fue seguido por Bélgica en 1894, por Noruega en 1909, por Gran Bretaña en 1912 y por Francia en 1928. Fuera de Europa, Japón en 1922 y Chile en 1924 también adoptaron medidas de cobertura obligatoria para la asistencia sanitaria de los trabajadores industriales. La depresión económica de 1929 despertó aún mas la conciencia generalizada de la necesidad de protección, si bien la escasa disponibilidad económica de los gobiernos, frenaba los intentos de extensión de cobertura o universalización de la misma.

El primer país en implantar la cobertura universal fue Nueva Zelanda, en 1939. Gran Bretaña estableció el primer sistema sanitario de cobertura universal en Europa, con la creación del Servicio Nacional de Salud (NHS) en 1948. A partir de la posguerra, todos los países aumentaron las prestaciones y coberturas, llegándose a la cobertura universal en muchos países.

Para Repullo e Iñesta (2007) los **sistemas sanitarios** se pueden clasificar en base a los siguientes criterios:

- 1) El sistema de protección social que conforman
- 2) Las relaciones o flujos económicos que desarrollan
- 3) A partir de las interacciones entre la producción y la demanda de servicios sanitarios

1) Los sistemas de protección social pueden clasificarse en dos grandes grupos, públicos y privados, según la orientación determinante del sistema. Las diferencias fundamentales entre ambos sistemas en relación con la salud, estarían en:

- a) La consideración de la atención sanitaria como un derecho en los sistemas públicos o como un bien individual en los privados.
- b) La obligatoriedad o no de contribuir al sostenimiento económico del sistema de protección. En los sistemas públicos los ciudadanos o los trabajadores, si el sistema es de seguros, están obligados a financiar el funcionamiento de sus sistemas de protección. En los sistemas privados, la afiliación es completamente voluntaria.
- c) La relación entre la contribución económica y el riesgo de enfermar: esta relación es inexistente en los sistemas públicos, o en todo caso es colectiva y está muy regulada. La contribución se relaciona con la capacidad económica,

mientras que la utilización de servicios se relaciona con su necesidad. En los sistemas privados, la base de cálculo de la prima es el cálculo del coste de los servicios que potencialmente utilizará el comprador de la póliza, de forma, que en teoría, cada asegurado debe afrontar una póliza suficiente para cubrir todos los servicios potencialmente necesarios según su estado de salud.

2) En cuanto a las relaciones y flujos económicos, la OCDE ha incorporado una metodología para identificar diferentes subsistemas sanitarios que permita describir los sistemas de los países que forman parte de la organización. Esta metodología se basa en los modelos sugeridos por Evans en 1981 y trata de sintetizar las interacciones y los flujos económicos que se generan entre los principales agentes de los sistemas:

1. Los ciudadanos y las empresas.
2. Los usuarios / pacientes.
3. Los proveedores de primer y segundo nivel.
4. Los aseguradores o el “tercer pagador”.
5. El gobierno en su papel de regulador del sistema.

La OCDE identifica siete **subsistemas** basándose en las interrelaciones económicas entre los diferentes agentes:

- 1) *Pago directo*. En este subsistema los pacientes acuden directamente, sin cobertura por ningún seguro, a los proveedores que consideran adecuados y pagan por los servicios que reciben, normalmente es un sistema de pago por acto.
- 2) *Seguro voluntario con reembolso*, conocido como seguro de enfermedad. En este caso los ciudadanos o sus empresas pagan de forma voluntaria primas de seguro para la cobertura de los costes asociados a la enfermedad y los aseguradores reembolsan a los pacientes el pago de los servicios que han utilizado. Este subsistema es el más utilizado en países como Estados Unidos, Reino Unido y Holanda.
- 3) *Seguro público con reembolso*. Este subsistema similar al anterior en cuanto a los flujos económicos, pero obligatorio y con aseguradores públicos, lo que limita los problemas asociados al reembolso voluntario, en especial la selección de riesgos y la falta de equidad en el acceso a los servicios. Algunos de los aspectos de este subsistema se encuentran en los sistemas sanitarios francés o belga

- 4) *Seguro voluntario con contratos.* Los ciudadanos o sus empresas pagan de forma voluntaria a las compañías de seguros una prima normalmente relacionada con el riesgo. Estas compañías contratan servicio con los proveedores, y los pacientes pueden seleccionar como proveedor entre aquellos contratados por las compañías. Este subsistema es poco utilizado en Europa excepto en España en las conocidas como Compañías de Asistencia Sanitaria.
- 5) *Seguro obligatorio con contratos.* Es un subsistema utilizado en la mayor parte de los sistemas de seguros obligatorios. Los ciudadanos contribuyen a los fondos de seguros, las cajas o los diferentes regímenes, mediante impuestos, cotizaciones sociales o una mezcla de ambos. Los fondos de seguro son públicos, pudiendo estar bajo el control de los gobiernos (locales o central), o administrarse de forma independiente de éstos. Este subsistema se utiliza en los sistemas sanitarios de Alemania, Holanda y la atención primaria de Reino Unido
- 6) *Seguro voluntario integrado.* Los ciudadanos o las empresas, en relación con sus trabajadores, se afilian voluntariamente a una compañía de seguros, cuya característica principal es la integración vertical con los proveedores. Existe capacidad de elección de proveedor pero restringida a aquellos de la compañía. Subsistema utilizado en las compañías de asistencia gestionada en Estados Unidos.
- 7) *Seguro integrado obligatorio.* Este subsistema es característico de los sistemas públicos con cobertura universal, dónde existe un único asegurador público que actúa de forma centralizada o descentralizada, al que contribuyen todos los ciudadanos mediante contribuciones específicas o impuestos generales, y que se caracteriza por la integración vertical con los proveedores a los que remunera mediante presupuesto o salario. Este subsistema es el utilizado en la actualidad en España y fue utilizado en Reino Unido para los hospitales antes de la reforma de finales de los 80.

3) En cuanto a la producción y demanda de servicios sanitarios pueden diferenciarse cuatro modelos:

- a) Sistema de mercado, caracterizado por desarrollar relaciones de competencia tanto en el lado de la oferta como en el de la demanda de servicios. El ejemplo mas característico es el sistema de Estados Unidos.

- b) Mercado mixto, caracterizado por relaciones de competencia en el ámbito de la oferta, la elección viene determinada por el agente que realiza la compra y no por el usuario, y la asignación de recursos se basa en relaciones de contrato. El ejemplo mas característico es la reforma hospitalaria llevada a cabo en Reino Unido en los años 80.
- c) Mercado interno, conocido también como competencia pública, caracterizado por relaciones de competencia en el lado de la demanda al ser el usuario quién decide con su elección la asignación de recursos. La elección se ejerce exclusivamente entre centros públicos y la asignación de recursos se basa en la elaboración de presupuestos flexibles que tienen en cuenta las preferencias de los usuarios.
- d) Sistema burocrático-administrativo, dónde no existe competencia ni en el lado de la oferta ni en el de la demanda. El ejemplo mas significativo es el Sistema Nacional de Salud de España.

4.1.2 Modelos Sanitarios Públicos

El concepto de modelo sanitario corresponde al ámbito de la política y la sociología, y engloba los siguientes items: población receptora, financiación, actuaciones y competencias de salud pública y autoridad sanitaria, criterios de planificación y gestión sanitaria, etc.

Los Sistemas Sanitarios son los instrumentos operativos de que se dotan los diferentes países para cumplir con sus modelos teóricos diseñados por la autoridad política, y se convierten así en uno de los más importantes indicadores para analizar el estado del bienestar de una sociedad y su nivel de desarrollo. Los sistemas sanitarios son abiertos y están interrelacionados con otros sistemas, como el político, el fiscal o el educativo.

La Organización Mundial de la Salud (OMS) **define el sistema sanitario** como “un conjunto de elementos interrelacionados que contribuyen a la salud de los hogares, los lugares de trabajo, los lugares públicos y las comunidades, así como el medio ambiente físico y psicosocial, y en el sector de la salud y otros sectores afines”.

Según la OMS un **sistema sanitario óptimo** tiene que tener las siguientes características:

- 1) Universalidad, o cobertura total de la población sin ninguna distinción.
- 2) Atención integral, significa que el sistema sanitario debe atender no solo a la “asistencia” sino en conjunto amplio, a la promoción, prevención, tratamiento y rehabilitación.
- 3) Equidad en la distribución de los recursos.
- 4) Eficiente, es decir, mejores prestaciones y mejor nivel de salud al menor coste.
- 5) Flexibilidad, con objeto de poder responder ágilmente a las nuevas necesidades.
- 6) Participación real de la población en la planificación y gestión del sistema sanitario.

Autores como Milton Terris (citado por Lamata, 1998), establece un conjunto de tres criterios básicos de prestación de servicios como una guía para poder agruparlos:

- Sistemas de asistencia pública: Son propios de sociedades subdesarrolladas, que fundamentalmente prestan atención a indigentes con hospitales y dispensarios del Estado. Son sistemas propios de economías precapitalistas.
- Seguro de enfermedad: Desarrollados fundamentalmente en países industrializados, con una diversidad en cuanto a la financiación y a la provisión, que puede ser pública o privada mediante concertación de servicios. Sistema propio de las economías capitalistas.
- Servicio Nacional de Salud: Las prestaciones sanitarias son universales y equitativas. Se financian mediante los Presupuestos Generales del Estado y con una organización unitaria de los servicios mediante la integración asistencial. Son sistemas propios de economías socialistas.

Saltman y Von Otter, 1994 (citados por Lamata) realizan un análisis de los procesos de cambio en los sistemas sanitarios públicos en Europa fijándose en el factor “tipo de gestión-organizativa” de las estructuras sanitarias, y cuyo resultado es la identificación de cinco tipos de sistemas:

1. Totalmente Planificados: Los planificadores toman las decisiones de asignación de recursos en base a criterios técnicos y de conocimiento de experto.
2. Planificación Adaptativa: Son procesos de planificación descentralizados a unidades más pequeñas situadas en niveles inferiores de la jerarquía organizativa.
3. Mercados Planificados: Supone un intento de crear mercados por medio del ejercicio de la autoridad estatal, con un uso limitado de mercado.
4. Mercados Regulados: En este caso el poder estatal regula los intercambios del mercado para intentar limitar algunos de los comportamientos perjudiciales de dicho sistema.
5. Mercado Puro: Se permite el libre juego de oferta y demanda de servicios, con una mínima regulación.

En cuanto a los sistemas sanitarios de países desarrollados de nuestro entorno, Europa y América, todos ellos tienen las siguientes características:

- El médico es el eje del sistema, ya que sus decisiones sobre tratamiento, pruebas, altas, etc. son variables decisivas sobre la financiación y funcionamiento de dicho sistema.
- La capacidad de los sistemas sanitarios de producir salud es limitada, aproximadamente del 11% frente al 89% que tiene la carga genética, los estilos de vida y el medio ambiente. Esto significa que no por invertir grandes cantidades de recursos en un sistema, el nivel de salud de la población necesariamente aumenta en la misma proporción, sino que en algunos casos puede disminuir.
- El fin de la asistencia sanitaria no es sólo salvar vidas, sino reducir la incapacidad del enfermo, mitigar su dolor y hacer lo mas llevadera posible sus enfermedades.

En esos países, existe un debate político y social sobre el sistema sanitario, sus problemas y sus posibles transformaciones, destacando como relevantes los siguientes puntos:

1. Definir el papel del Estado en el sistema sanitario.

2. Definir las relaciones entre las instituciones del sistema sanitario centralización-descentralización, competencias entre centros, etc.
3. Definir el papel de los destinatarios de los servicios sanitarios, es decir de los pacientes, clientes, usuarios.
4. Definir claramente criterios de calidad del sistema y controles correspondientes.
5. Definir cuándo, cómo y dónde se incorporarán nuevas tecnologías.
6. Definir concretamente la forma de financiación del sistema.
7. Definir qué demandas nuevas van a satisfacerse y cuales no, ya que la aparición de enfermedades nuevas como el SIDA ha exigido verdaderas revoluciones en las planificaciones estratégicas.
8. Definir y analizar las relaciones con otras instituciones (asuntos sociales, ayuntamientos, etc.).

Como consecuencia de lo anteriormente expuesto todos los sistemas sanitarios modernos deben reunir una serie de características básicas: equidad y accesibilidad adecuada, garantía del nivel de renta de los ciudadanos, eficiencia macroeconómica y satisfacción de los usuarios.

Además en todos los sistemas sanitarios podemos identificar cuatro elementos actores principales: la población, los proveedores de servicios, las agencias aseguradoras y el gobierno, y a su vez estos elementos están relacionados funcionalmente de cuatro maneras: por la regulación, la financiación, la gestión y la provisión de servicios.

La OCDE propuso en 1987 una clasificación de los sistemas sanitarios de países desarrollados en tres modelos básicos que utilizaban como atributo discriminante la financiación-vía de recaudación: pública vía impuesto, pública vía seguridad social y privada:

- El modelo servicio nacional de salud (Beveridge), caracterizado por una cobertura universal financiado a través de los impuestos generales, con propiedad pública de los medios de producción y la provisión pública de la atención sanitaria.
- El modelo de seguridad social (Bismarck), caracterizado por una cobertura universal obligatoria, generalmente dentro del marco del sistema de Seguridad Social, financiado por las cuotas de empresarios y de los trabajadores, a través de fondos aseguradores sin ánimo de lucro, con una combinación público/privada en

la propiedad de los medios de producción, y una combinación también público/privada en la provisión de los servicios sanitarios.

- El modelo de seguro privado, caracterizado por la compra de la cobertura sanitaria privada por parte de los individuos o determinadas empresas, financiado por los individuos y/o cuotas de los empresarios, y por una provisión de los servicios sanitarios de tipo privado, generalmente con ánimo de lucro.

De forma generalizada la mayoría de los autores reconocen tres modelos sanitarios públicos: Liberal, Socialista y Mixto.

1) Modelo Sanitario Liberal

También llamado modelo de libre mercado, es el modelo que impera en Estados Unidos y tiene las siguientes características:

- La salud es considerada como un bien de consumo, que no necesariamente tiene que estar protegida por los poderes públicos en toda su amplitud.
- El Estado (o los diferentes estados en el caso de EEUU) realiza una contribución a la asistencia sanitaria comparativamente muy pequeña. Prácticamente lo invierte todo en atender a grupos desfavorecidos y/o marginales sin recursos. Las clases medias y altas se pagan íntegramente sus asistencias, mediante el pago directo, o a través de seguros con primas muy altas.
- El usuario realiza directamente el pago al proveedor, sin intermediarios de ningún tipo o más frecuentemente a través de compañías privadas de seguros. La regulación se limita a establecer unas condiciones para el ejercicio (licencias profesionales y otras), y la utilización de los servicios se basa en la ley de la oferta y la demanda.

Ventajas:

1º) La alta competitividad existente entre los diferentes proveedores para captar clientes hace que la tecnología, y la investigación científico-médica avancen notablemente. Es innegable que la medicina americana está a la cabeza del mundo, aunque no así la salud de la población, que como decíamos antes responde en un alto porcentaje a otras variables (hábitos alimenticios, formas de vida, etc.) que no se

contemplan como componentes de actuación en los sistemas sanitarios que responden al modelo liberal.

2º) La existencia de usuarios muy exigentes y que “pagan” lo que haga falta por recibir buenos servicios ha hecho que las compañías de seguros voluntarios, afinen al máximo en el coste por proceso, con objeto de que los médicos no utilicen desmedidamente pruebas complementarias, exceso de medicamentos, prolongadas estancias, etc. En este sentido los sistemas de análisis de costes americanos, (como los grupos de diagnósticos relacionados, GDR, y otros), están siendo aplicados en el resto de sistemas sanitarios para hacerlos más eficientes.

3º) El sistema liberal de EEUU capta a los mejores cerebros médicos de todo el mundo, porque ofrece más dinero; se puede decir que todos los demás sistemas son “discípulos” de él y parasitan de sus conocimientos y técnicas.

Inconvenientes:

1º) Alto coste para la sociedad, en USA están por encima del 12% de gasto sanitario del total del PIB nacional.

2º) Necesariamente deben tener redes de beneficencia que atiendan a los que no pueden pagar directamente o no tienen seguros que les cubran ampliamente, esto genera situaciones graves de falta de equidad y discriminación.

3º) El estado o más bien la sociedad en su conjunto, gasta prácticamente todo el dinero dedicado a la salud, en sanidad asistencial olvidándose de la prevención y de la educación sanitaria para obtener hábitos saludables. No obstante hay que decir que los ciudadanos americanos son muy exigentes y cuando evidencian y se sensibilizan ante un problema que ellos entienden puede afectar a su salud, presionan a sus políticos y obtienen medidas que aborden este asunto, como se refleja, por ejemplo, en sus legislaciones medioambientales o antitabaco como las del Estado de California.

2) Modelo Sanitario Socialista

El modelo sanitario socialista se caracteriza por propugnar una financiación en su totalidad por los presupuestos generales del Estado, por ofrecer cobertura universal y gratuita a la población, así como la completa gama de prestaciones sanitarias sin excepción. Todo lo que está en la cartera de servicios del sistema, se presta en condiciones de equidad, gratuidad y universalidad a la población. El modelo socialista puro es incompatible con ninguna estructura sanitaria de tipo privado o de seguros y solo se ha dado en los países comunistas.

Ventajas:

1º) La búsqueda de la eficiencia hace que el estado apueste por la medicina preventiva y la educación sanitaria para incrementar los niveles de salud en detrimento de la creación de servicios asistenciales y medicaciones costosas. Esta estrategia, de hecho funciona, pues los niveles de salud, al menos en sus parámetros básicos como mortalidad en sus diferentes variedades (infantil, absoluta, etc.), morbilidad de enfermedades infecto-contagiosas vacunables, enfermedades hídricas, etc. pueden ser comparables a los de cualquier país occidental, o incluso superiores.

2º) El estado hace hincapié en la salud pública: abastecimientos de agua a poblaciones, depuración y eliminación de residuales, salud laboral, atención a grupos vulnerables, etc.

Inconvenientes:

1º) Alcanzado un determinado nivel de salud, los ciudadanos quieren acceder a medicinas y métodos diagnósticos y terapéuticos más sofisticados, que no sólo los curen, sino que lo hagan en breve tiempo, con comodidad y con garantías. Esto no se consiguió en los sistemas socialistas puros, ya que los procesos con índices pequeños de incidencia no eran adecuadamente atendidos, como tampoco los de difícil diagnóstico, que aunque no incidía en el global de salud de la población, afectaba notablemente a los individuos.

2º) Los ciudadanos, al obtener todo gratis, no valoran realmente lo que cuesta la sanidad de ahí el lema “La salud no tiene precio pero es tremendamente cara”. Esto

no es entendido realmente por el ciudadano, perdiéndose entonces el factor más apreciado a priori, la eficiencia.

3) Modelo Sanitario Mixto

Mientras que unos analistas opinan que este modelo es el que está impregnando actualmente a todos los sistemas sanitarios de Europa Occidental, otros no lo consideran así, pues entienden que los sistemas sanitarios que son “Sistemas Nacionales de Salud” son socialistas y el resto mixtos, al haber desaparecido prácticamente en su totalidad los sistemas políticos comunistas.

En Europa podemos decir que todos los sistemas sanitarios responden al modelo mixto, sobre todo en lo que a su gestión se refieren, teniendo diferente participación el sector público y privado, según los países, en su financiación y provisión y diferentes formas de funcionamiento en su globalidad y en sus diferentes niveles. Los sistemas del modelo mixto tienen dos componentes fundamentales:

a) Componentes estructurales, que a su vez contienen cuatro elementos:

- La atención primaria (del médico de cabecera al centro de salud).
- La atención especializada (hospitales y centros de diagnóstico y tratamiento).
- La salud pública (salubridad, higiene, prevención de la salud, educación sanitaria).
- La planificación y gestión.

b) Componentes socioeconómicos: los ligados a la estructura propia del país (PIB, porcentaje de gastos sanitarios, estructuras, superestructuras, etc.).

Los sistemas sanitarios Europeos derivan fundamentalmente de dos modelos que ya hemos apuntado anteriormente:

- **El de Bismark;** es el más antiguo, y en su época el más avanzado del mundo. El Estado garantiza las prestaciones mediante cuotas obligatorias y la red de salud pública queda en manos del estado, que se constituye asimismo en autoridad sanitaria. En principio este modelo garantizaba la asistencia sólo a los trabajadores que pagaban el seguro obligatorio, teniendo que constituir redes

paralelas de beneficencia para los trabajadores que no “cotizaban”. Los países que tienen sistemas que derivan de esta variante del modelo mixto son principalmente Francia, Alemania, Austria, Bélgica, Luxemburgo y Holanda.

Actualmente todos los ciudadanos de estos países gozan de una sanidad universal, gratuita y en condiciones de equidad.

- **El de Beveridge.** Es más moderno (desde 1.948) y es el que dio origen al Sistema Nacional de Salud en diferentes países, Reino Unido, Suecia, Finlandia, Noruega, Dinamarca, Italia, España y Portugal. La financiación de la sanidad pública, procede de los presupuestos generales del Estado y se presta asimismo en condiciones de universalidad, equidad y gratuidad. La planificación y la salud pública quedan en manos del Estado y descentralizadamente en comunidades autónomas y municipios. Estos estados y comunidades hasta el nivel de descentralización que se decida, elaboran planes de salud, con objetivos definidos, claros y evaluables, que son además de obligado cumplimiento.

En España, Italia y Portugal, existen Sistemas Nacionales de Salud y coexisten con compañías privadas que en ocasiones prestan asistencia en régimen de concertación con el Sistema Nacional. Toda la normativa sanitaria emana del Estado o de los órganos políticos descentralizados (Comunidades Autónomas y municipios) en régimen de obligado cumplimiento y revistiéndose la Administración política (en sus diferentes variantes) como la máxima autoridad sanitaria. Si bien en España primero con el RD 1/1994 y posteriormente con la transferencia de competencias en materia sanitaria a todas las Comunidades Autónomas, se estableció una diferenciación de las fuentes de financiación, de tal forma que a partir del año 2000:

- Las prestaciones sociales se financian básicamente con las cotizaciones de los trabajadores
- Mientras que las prestaciones universales, entre otras la asistencia sanitaria, se financian con impuestos generales.

El gran debate que se está produciendo en los sistemas sanitarios derivados del modelo mixto, es que el alto coste de las prestaciones (con especial atención a los fármacos y resto de tratamientos) puede hacer inviables económicamente estos sistemas a medio plazo. Para ello, se están poniendo en práctica importantes medidas para mejorar la gestión de las prestaciones, para optimizar recursos (descenso de estancias en los hospitales, control de prescripciones, etc.), para introducir nuevos

modelos de gestión manteniendo la financiación pública, concertar con la privada diferentes formas de provisión de servicios, etc. No obstante, en un escenario como este, resulta imprescindible llevar a cabo una medida, que aunque se presta al ataque demagógico es esencial, como es la de definir los límites del sistema en cuanto a prestaciones sanitarias se refiere.

En el caso de nuestro país, existe un sistema Nacional de Salud que convive con multitud de sistemas de seguros públicos y privados (Sanitas, Mapfre, etc.) así como gran número de proveedores privados en régimen de concertos (ambulancias, clínicas concertadas, alta tecnología, etc.) que goza de bastante buena imagen dentro y fuera de nuestras fronteras.

En el siguiente cuadro se muestra un análisis comparativo de los principales sistemas sanitarios existentes en los países europeos agrupados en dos grandes bloques en función de las fuentes de financiación:

- Países con un sistema de Seguridad Social (modelos Bismarck), financiados con cotizaciones sociales obligatorias. Son el caso de Alemania, Francia y Austria.
- Países con un Servicio Nacional de Salud (modelos Beveridge), financiados con impuestos. Tal es el caso de Reino Unido Países Nórdicos y España.

En dicho análisis se comparan las principales características que motivan las diferencias entre uno y otro sistema: organización, fuente de financiación, satisfacción, gasto etc.

	Sistemas de Seguridad Social	Sistema Nacional de Salud
Fuente de financiación	Cotizaciones sociales obligatorias	Impuesto generales
Organización proveedor/Financiador	Contratos entre los sistemas de Seguridad Social y los proveedores sanitarios, públicos o privados	Son sistemas integrados donde con carácter general los servicios son de patrimonio y gestión del financiador (Estado)
Personal Sanitario	Pertenece a una gran variedad de entidades diferentes	Es un empleado público, con algunas excepciones en Atención Primaria
Organización	El sistema no favorece la planificación organizativa ni la coordinación entre niveles asistenciales	La organización está basada en la planificación poblacional y territorial de los servicios. Asistencia de alta coordinación entre niveles asistenciales y servicios sociales
Puerta de entrada	No existe formalmente Asistencia Primaria, aunque las reformas en Alemania y Francia favorecen el modelo de médico general de familia	Basada en la medicina de Atención Primaria, donde el médico general de familia es el responsable de una lista de población y puesta de entrada a los especialistas
Medicina no hospitalaria	Los médicos generales no son empleados a sueldo de las organizaciones sanitarias, sino profesionales autónomos, con contrato de prestación de servicios y que cobran por acto médico	Los médicos generales pueden ser empleados públicos (caso de España y Finlandia) o profesionales autónomos (Reino Unido e Italia), pero no cobran por acto médico sino por capitación
Libertad de elección	Las características del sistema y de los proveedores determinan una gran libertad de elección para los pacientes (tipos de médicos, número de veces a acudir, etc)	Los pacientes deben acudir a su médico general en primer lugar, y si es el caso éste lo remite al especialista correspondiente
Listas de espera	Prácticamente inexistentes, mercado de servicios médicos muy abiertos	Existencia de importantes listas de espera, con variaciones según países
Satisfacción	Alto nivel de satisfacción de la población, sin variaciones significativas entre países	Grandes variaciones entre países. Muya alta en los países Nórdicos, muy baja en Italia y Portugal e intermedia en España y Reino Unido
Gasto	Gasto Sanitario alto con fuerte influencia de la demanda	Menor gasto sanitario con alto grado de control por los gobiernos

Fuente: Elaboración propia

4.2 MODELO SANITARIO ESPAÑOL. FUNDAMENTACIÓN JURÍDICA.

4.2.1 El Sistema Nacional de Salud

A lo largo de la historia del Estado Español ha habido diversas situaciones en las que desde el sistema público se ha tratado de dar repuesta a las necesidades de atención de salud de los ciudadanos.

El primer ensayo en esta materia fue en el año 1822 con el proyecto de creación de un código sanitario que no fue aprobado al no existir un consenso acerca de la exactitud científica de los medios técnicos de actuación en que pretendía apoyarse. Es en 1855 con la aprobación de la ley de 28 de noviembre cuando se consagra la Dirección General de Sanidad. Esta ley permanecerá vigente hasta 1944 ante la imposibilidad de sacar adelante una nueva ley que la reforme.

La ley de 1944 basándose en el esquema organizativo de 1855 establece que es a la administración pública a la que concierne atender aquellos problemas sanitarios que pueden afectar a la colectividad considerada como conjunto. También le compete desarrollar una acción de prevención, quedando al margen la función asistencial y la atención a los problemas de la salud individual.

Las funciones asistenciales tradicionales solo se referían a la prevención o asistencia de algunas enfermedades de particular trascendencia social (la tuberculosis, enfermedades mentales, etc.), estas atenciones asistenciales tradicionales se asumen con responsabilidad propia por diferentes administraciones públicas (Estado y Diputaciones) que funcionan sin ningún nexo de unión en la formulación de las respectivas políticas sanitarias. Ninguna de ellas se dirige, sin embargo, a la atención del individuo concreto, si la enfermedad que padece no es alguna de las singularizadas por su trascendencia. El dogma que perdura es el decimonónico de la autosuficiencia del individuo para atender sus problemas de salud.

Paralelamente, en el año 1942, mediante ley de 14 de diciembre, se constituye el seguro obligatorio de enfermedad, bajo el Instituto Nacional de Previsión. Este sistema de cobertura de los riesgos sanitarios, alcanzado a través de una cuota vinculada al trabajo, se ha desarrollado enormemente como consecuencia del proceso paulatino de expansión económica que surgió en nuestro país desde 1950, especialmente en los años sesenta y principios de los setenta.

El seguro obligatorio de enfermedad desde su creación y posterior reestructuración en 1974 fue asumiendo mayor número de patologías dentro de su cuadro de prestaciones y, al mismo tiempo, ha sido un sistema que ha ido progresivamente incluyendo mayor número de personas y colectivos dentro de su esquema de seguro sanitario.

Sin embargo no es hasta la promulgación de la Constitución de 1978 cuando se recoge la universalidad de la prestación sanitaria en todo el territorio español al establecer en su art. 43 el derecho a la protección de la salud y determinando la atribución de competencias a los poderes públicos para organizar y tutelar la salud pública a través de medidas preventivas y de las prestaciones y servicios necesarios.

Con la finalidad de hacer efectivo este precepto constitucional nace la **Ley General de Sanidad** (Ley 14/1986), que establece las bases ordenadoras para la creación del **Sistema Nacional de Salud**. Esta ley configura el conjunto de los Servicios de Salud de las Comunidades Autónomas que debidamente coordinados integran o adscriben funcionalmente todos los centros, servicios y establecimientos sanitarios de la propia Comunidad, las Corporaciones locales y cualesquiera otras Administraciones territoriales intracomunitarias, bajo la responsabilidad de la Comunidad Autónoma.

La Ley General de Sanidad por tanto, crea el Sistema Nacional de Salud, delimita las competencias de las distintas Administraciones Públicas, su estructura organizativa y funcionamiento descentralizado y coordinado así como su financiación, y cubre legislativamente hablando, áreas como las actividades sanitarias privadas, productos farmacéuticos, docencia, investigación y asesoramiento científico y sanitario del Ministerio de Sanidad y Consumo.

El eje del modelo que la ley adopta son las comunidades autónomas, y para ello en su artículo 50 se establece *«En cada comunidad autónoma se constituirá un servicio de salud integrado por todos los centros, servicios y establecimientos de la propia comunidad, diputaciones, ayuntamientos y cualesquiera otras administraciones territoriales intracomunitarias, que estará gestionado como se establece en los artículos siguientes bajo la responsabilidad de la respectiva comunidad autónoma»*.

Bajo esta premisa es fundamental la generalización de este modelo con una doble finalidad:

- Hacer efectivo el derecho a la salud que reconoce la Constitución a todos los ciudadanos

- Asegurar una igualación de las condiciones de vida, imponer la coordinación de las actuaciones públicas, mantener el funcionamiento de los servicios públicos sobre mínimos uniformes y, en definitiva, lograr una efectiva planificación sanitaria que mejore tanto los servicios como sus prestaciones.

Se produce una concentración de servicios y su integración en el nivel político y administrativo de las comunidades autónomas, que sustituyen a las corporaciones locales, articulándose dos tipos de previsiones:

- 1ª) Referida a la estructura de los servicios de salud.
- 2ª) Definiendo los organismos encargados de su gestión.

En el primer punto la ley General Sanitaria establece: *“Son titulares del derecho a la protección de la salud y a la atención sanitaria todos los españoles y los ciudadanos extranjeros que tengan establecida su residencia en el territorio nacional.”*, quedando pues garantizada una **cobertura universal**. Esta medida se reafirma en el artículo tercero que establece que la cobertura no sólo será **universal** sino que además será de **carácter público**, definiendo las actuaciones principales del sistema de salud: *“Los medios y actuaciones del sistema sanitario estarán orientados prioritariamente a la promoción de la salud y a la prevención de las enfermedades. La asistencia sanitaria pública se extenderá a toda la población española. El acceso y las prestaciones sanitarias se realizarán en condiciones de igualdad efectiva. La política de salud estará orientada a la superación de los desequilibrios territoriales y sociales.”*

En esta ley quedan delimitadas las grandes líneas de actuación de las administraciones sanitarias públicas destacando: la promoción de la salud, la educación sanitaria de la población, garantizando las actuaciones sanitarias encaminadas a la prevención de enfermedades así como la asistencia sanitaria en todos los casos. Y en último lugar establece la obligatoriedad por parte de las administraciones públicas de promover las acciones necesarias para la rehabilitación funcional y la reinserción social del paciente. En definitiva, da cumplimiento al precepto constitucional al establecer una **cobertura pública universal** (a todos los residentes en territorio español) e **integral** (en todos los aspectos y necesidades de los ciudadanos).

Para llevar a cabo este cometido, la Ley General de Sanidad articula las **áreas de salud** como eje vertebrado del sistema sanitario, situándolas como las estructuras

fundamentales del mismo, responsabilizadas de la gestión unitaria de los centros y establecimientos del servicio de salud de la comunidad autónoma, en su demarcación territorial y de las prestaciones sanitarias y programas sanitarios a desarrollar por ellos.

En todo caso, las áreas de salud deberán desarrollar las siguientes actividades:

- a) En el ámbito de la **atención primaria** de salud, mediante formulas de trabajo en equipo, se atenderá al individuo, la familia y la comunidad; desarrollándose, mediante programas, funciones de promoción de la salud, prevención, curación y rehabilitación, a través tanto de sus medios básicos como de los equipos de apoyo a la atención primaria.
- b) En el nivel de **atención especializada**, a realizar en los hospitales y centros de especialidades dependientes funcionalmente de aquellos, se prestará la atención de mayor complejidad a los problemas de salud y se desarrollaran las demás funciones propias de los hospitales.

En cuanto a la atención primaria y como forma de conseguir la máxima operatividad y eficacia en el funcionamiento de los servicios a nivel primario, las áreas de salud se dividen en **zonas básicas de salud**, que se delimitarán sobre la base de criterios tales como: grado de concentración o de dispersión de la población, distancias máximas entre poblaciones, características epidemiológicas de la zona así como las instalaciones y recursos sanitarios de la zona. De esta forma la zona básica de salud se constituye como el marco territorial de la atención primaria de salud donde desarrollan las actividades sanitarias los centros de salud y centros integrales de atención primaria.

Los **centros de salud** tienen como función desarrollar de forma integrada y mediante el trabajo en equipo todas las actividades encaminadas a la promoción, prevención, curación y rehabilitación de la salud, tanto individual como colectiva, de los habitantes de la zona básica; a cuyo efecto, serán dotados de los medios personales y materiales que sean precisos para el cumplimiento de dicha función.

Cada área de salud estará vinculada o dispondrá, al menos, de un hospital general, con los servicios que aconseje la población a asistir, la estructura de ésta y los problemas de salud. El hospital es el establecimiento encargado tanto del

internamiento clínico como de la asistencia especializada y complementaria que requiera su zona de influencia.

Poco a poco se establece la organización sanitaria en **dos niveles** si bien se establecerán medidas adecuadas para garantizar la interrelación entre los diferentes niveles asistenciales.

Los **centros hospitalarios** desarrollan además de las tareas estrictamente asistenciales, funciones de promoción de salud, prevención de las enfermedades e investigación y docencia, de acuerdo con los programas de cada área de salud, con objeto de complementar sus actividades con las desarrolladas por la **red de atención primaria**.

La ley General de Sanidad faculta también a las Comunidades Autónomas a elaborar sus propios Planes de Salud en el ámbito de sus competencias y que comprende todas las acciones sanitarias necesarias para cumplir los objetivos de sus servicios de salud. El **Plan de Salud** de cada Comunidad Autónoma, que se ajustara a los criterios generales de coordinación aprobados por el gobierno, deberá englobar el conjunto de planes de las diferentes áreas de salud.

Como ya se ha señalado la Ley General de Sanidad define el Sistema Sanitario Español, articulando como eje de dicho sistema a las Comunidades Autónomas, que posteriormente y mediante los distintos decretos de **transferencias** han ido asumiendo las **competencias** en materia de planificación sanitaria, salud pública y asistencia sanitaria. La asunción de competencias por las Comunidades Autónomas constituye un medio para aproximar la gestión de la asistencia sanitaria al ciudadano y facilitarle así garantías en cuanto a la equidad, la calidad y la participación.

El esfuerzo compartido que, en este sentido, realizan todos sus integrantes, tiene como objetivo que el Sistema Nacional de Salud mantenga una identidad común y responda a los principios constitucionales de unidad, autonomía, y solidaridad en los que se fundamenta el Estado Autonómico. En este sentido la **Ley 16/2003 de Cohesión y Calidad del Sistema Nacional de Salud** establece acciones de coordinación y cooperación de las Administraciones públicas sanitarias como medio para asegurar a los ciudadanos el derecho a la protección de la salud, con el objetivo común de garantizar:

- a) **La equidad**, en la línea de desarrollo del principio constitucional de igualdad, que garantice el acceso a las prestaciones y, de esta manera, el derecho a la protección de la salud en condiciones de igualdad efectiva en todo el territorio y posibilite la libre circulación de todos los ciudadanos.
- b) **La calidad**, que conjugue la incorporación de innovaciones con la seguridad y efectividad de éstas, que oriente los esfuerzos del sistema hacia la anticipación de los problemas de salud o hacia soluciones eficaces cuando éstos aparecen; calidad que evalúe el beneficio de las actuaciones clínicas incorporando sólo aquello que aporte un valor añadido a la mejora de la salud, e implicando a todos los actores del sistema.
- c) **La participación ciudadana**, tanto en el respeto a la autonomía de sus decisiones individuales como en la consideración de sus expectativas como colectivo de usuarios del sistema sanitario, que permita además el intercambio de conocimientos y experiencias.

Para Repullo e Iñesta (2007) el **sistema sanitario español** suele identificarse con el Sistema Nacional de Salud, el subsistema más importante aunque no el único. Según estos autores, en la sanidad española pueden describirse **los siguientes modelos organizativos**:

- a) Un **sistema sanitario público**, que garantiza cobertura a la mayor parte de la población, no es homogéneo en su organización y gestión, y de hecho pueden diferenciarse claramente varios subsistemas:
 - 1. El Sistema nacional de Salud (SNS). Es el sistema hegemónico que proporciona cobertura al 95% de la población, conocido popularmente como la “Seguridad Social”. El SNS es un sistema universalista, financiado mediante impuestos y se caracteriza por ser integrado.
 - 2. Las mutualidades, que constituyen el sistema conocido como “modelo MUFACE”. Los colectivos cubiertos por las mutualidades son: el de los funcionarios de la Administración General del Estado (MUFACE), el del poder judicial (MUGEJU) y el militar (ISFAS). Estas mutualidades dan cobertura al 4% de la población.

Se trata de un sistema de tipo corporativista financiado con aportaciones de los trabajadores, los funcionarios y la empresa (el Estado). Se caracteriza por ser de base contractual, de manera que la entidad responsable de garantizar

la cobertura sanitaria, radicada en el Ministerio correspondiente, contrata con diversas organizaciones públicas los servicios de salud autonómicos.

3. Las Mutuas Laborales.

4. Otros sistemas para colectivos específicos, entre los que hay que destacar el de Defensa, la sanidad penitenciaria y las Empresas Colaboradoras.

b) Un **sistema sanitario privado**, en el que se diferencian los siguientes subsistemas:

1. Compañías de asistencia sanitaria, siendo las mas conocidas ASISA, ADESLAS y SANITAS. En estas compañías los ciudadanos reciben todas las prestaciones a las que da derecho la póliza que suscriben a través de los medios propios de la compañía o aquellos contratados específicamente para ello por la misma.

2. Seguro de enfermedad o compañías de reembolso, conocidos como el seguro sanitario clásico.

3. Centros, establecimientos y profesionales en ejercicio libre. Son los llamados conciertos de hospitales con el SNS, para la prestación de servicios concretos con financiación pública a los ciudadanos que se les indica.

4.3 SISTEMA SANITARIO PÚBLICO ANDALUZ

4.3.1 Organización territorial y funcional

Andalucía alcanzó la titularidad de las competencias sanitarias con la promulgación de su Estatuto de Autonomía, en virtud del cual, la Ley 8/1986 de 6 de mayo, crea el **Servicio Andaluz de Salud** como un organismo autónomo de carácter administrativo de la Junta de Andalucía, responsable de la gestión y administración de los servicios públicos de atención a la salud dependiente de la Junta de Andalucía.

Esta Ley se limita a conformar la estructura orgánica prevista para la adecuada gestión del Servicio Andaluz de Salud, dejando el legislador pendiente aspectos tan importantes como el de los derechos y deberes de los usuarios, las responsabilidades de las diferentes Administraciones Públicas y la participación social.

Con objeto de paliar estas deficiencias se promulga la **Ley 2/1998, de 15 de junio, de Salud de Andalucía** que tiene un triple objetivo:

- La regulación de las actuaciones que permitan hacer efectivo el derecho a la protección de la salud de los ciudadanos en Andalucía.
- El régimen de definición y aplicación de los derechos y deberes de los ciudadanos respecto a los servicios sanitarios en el Comunidad Autónoma
- La ordenación general de las actividades sanitarias en Andalucía.

En definitiva esta Ley contiene las bases para el desarrollo de:

- El Plan Andaluz de Salud
- El Sistema Sanitario Público Andaluz
- La ordenación del Sistema Sanitario Público Andaluz

El Art. 43 de la Ley de Salud de Andalucía define **el Sistema Sanitario Público de Andalucía (SSPA)** como el conjunto de recursos, medios organizativos y actuaciones de las Administraciones sanitarias públicas de la Comunidad Autónoma o vinculadas a las mismas, orientados a satisfacer el derecho a la protección de la salud a través de la promoción de la salud, prevención de las enfermedades y la atención sanitaria.

La dirección y coordinación de las actividades, servicios y recursos del SSPA de Andalucía corresponde a la Consejería de Salud, quien garantizará la integración y la coordinación del mismo en orden a posibilitar la igualdad efectiva en el acceso a las prestaciones bajo los principios de aseguramiento único y financiación pública.

Estas actuaciones en materia de salud se inspiran en los siguientes principios:

- Consecución de la igualdad social y el equilibrio territorial en la prestación de los servicios sanitarios.
- Concepción integral de la salud, incluyendo actuaciones de promoción, educación sanitaria, prevención, asistencia y rehabilitación.
- Aseguramiento y financiación pública.
- Universalización y equidad en las condiciones de acceso al Sistema Sanitario Público de Andalucía.
- Superación de las desigualdades, planificación, eficacia y eficiencia de la organización sanitaria.
- Descentralización, autonomía y responsabilidad en la gestión.

- Participación de los ciudadanos y de los profesionales
- Promoción de la docencia e investigación en ciencias de la salud.
- Mejora de la calidad en los servicios y utilización eficaz y eficiente de los recursos sanitarios que sean necesarios para la consecución de sus objetivos.

En su art. 18, esta Ley establece el marco de actuación en materia de asistencia sanitaria en nuestra Comunidad Autónoma y que deberá incluir la atención integral de la salud, garantizando la continuidad de la asistencia, que incluye las actividades de promoción de la salud, salud pública, prevención de las enfermedades, así como acciones curativas y rehabilitadoras, tanto en los niveles de atención primaria como de asistencia especializada, así como las actuaciones sanitarias que sean necesarias como apoyo en los dispositivos públicos de atención sociosanitaria.

Territorialmente el SSPA se organiza en demarcaciones territoriales denominadas áreas de salud, las cuales se delimitarán atendiendo a factores geográficos, socioeconómicos, demográficos, laborales, epidemiológicos, culturales, ambientales, de vías y medios de comunicación homogéneos, así como de instalaciones sanitarias existentes y teniendo en cuenta la ordenación territorial establecida por la Junta de Andalucía.

Funcionalmente la asistencia sanitaria se prestará de manera integrada a través de programas médico-preventivos, curativos, rehabilitadores, de higiene y educación sanitaria.

La asistencia sanitaria se organiza en dos niveles (atención primaria y atención especializada) que actuarán bajo criterios de **coordinación**:

- a) **La atención primaria** constituye el primer nivel de acceso ordinario de la población al SSPA, y se caracteriza por prestar atención integral a la salud. Dicha atención es prestada en cada zona básica de salud mediante los correspondientes centros de salud y consultorios y puede ser de varias modalidades: de carácter programado, de carácter urgente, en régimen ambulatorio o domiciliario.
- b) **La atención especializada** es aquella que se presta en los Hospitales o en sus centros periféricos. Ambos prestan una atención sanitaria especializada a la población de su ámbito territorial de forma programada y urgente, tanto en régimen de hospitalización como ambulatorio y domiciliario.

Son **titulares** de los derechos reconocidos por esta Ley los mismos que en la Ley General de Sanidad, ya que el principio de universalidad en la prestación sanitaria no puede ser quebrantado:

- 1) Los españoles y extranjeros residentes en cualquiera de los municipios del territorio nacional.
- 2) Los nacionales de Estados miembros de la Unión Europea tienen los derechos que le sean reconocidos en el derecho comunitario europeo y en los tratados y convenios suscritos por el Gobierno español.
- 3) Los nacionales de Estados no pertenecientes a la Unión Europea tienen los derechos que les reconozcan las leyes, los tratados y convenios suscritos por el Estado Español.
- 4) Las prestaciones vitales de emergencia estarán garantizadas para todas personas.

También establece que las prestaciones sanitarias ofertadas por el Sistema Sanitario Público en Andalucía han de ser como mínimo las establecidas en cada momento para el Sistema Nacional de Salud y la inclusión de nuevas prestaciones serán objeto de una evaluación previa de su efectividad y eficiencia en términos tecnológicos, sociales, de salud, de coste y de ponderación en la asignación del gasto público, y llevará asociada la correspondiente financiación.

4.3.2 Prestaciones sanitarias

El Real Decreto 63/1995 de 20 de enero sobre Ordenación de prestaciones sanitarias del Sistema Nacional de Salud, estableció las prestaciones sanitarias del Sistema Nacional de Salud, garantizando la igualdad del contenido para todos los ciudadanos y la equidad en el acceso.

Son **prestaciones sanitarias básicas** del SNS, y por tanto, garantizadas en todo el territorio del Estado, aquellas que están facilitadas directamente a las personas por el SNS y financiadas con cargo a la Seguridad Social o fondos estatales destinados a la Sanidad, y que son:

➤ **Atención Primaria.**

Es la asistencia prestada por médicos generales, pediatras y personales de enfermería en los Centros de Salud y Consultorios.

En el Distrito de Atención Primaria, se encuentran los servicios de apoyo a esto profesionales: salud mental, fisioterapia, salud bucodental, unidades de planificación familiar, integrados por personal con la formación específica que se requiere.

➤ **Atención Especializada**

Es la asistencia prestada por los médicos especialistas en los Centros de Especialidades y en los hospitales, en la totalidad de las especialidades médicas y quirúrgicas legalmente reconocidas.

Son los médicos de Atención Primaria quienes valoran habitualmente la necesidad de asistencia especializada, en aquellos casos en que la complejidad diagnóstica o terapéutica de una patología así lo requiere.

➤ **Prestación farmacéutica**

Esta prestación comprende las especialidades farmacéuticas, los efectos y accesorios, las fórmulas magistrales y productos galénicos así como las vacunas.

La prestación farmacéutica se rige, de acuerdo con el Real Decreto 63/95 por normativa propia.

➤ **Prestaciones complementarias**

Las prestaciones complementarias son aquellas que suponen un elemento adicional y necesario para la consecución de una asistencia completa y adecuada.

Son prestaciones complementarias la ortoprótesis, el transporte sanitario, la dieta terapia y la oxigenoterapia a domicilio.

➤ **Servicios de Información y Documentación Sanitaria**

Son servicios relacionados con:

- La información al paciente acerca de los derechos y deberes, de los servicios asistenciales y de su utilización.
- La facilitación del Informe de Alta o del Informe de Consulta Externa.
- La comunicación o entrega, a petición del interesado, de un ejemplar de su historia clínica o de determinados datos contenidos en la misma.

- Expedición de informes o certificados sobre el estado de salud que deriven de las prestaciones sanitarias reconocidas en el Decreto.

4.3.3 Organización de la Asistencia Especializada

La Atención Especializada, como segundo nivel de atención definido en La Ley 2/1998, de Salud de Andalucía, ofrece a la población los medios técnicos y humanos de diagnóstico, tratamiento y rehabilitación adecuados que, por su especialización o características, no pueden resolverse en el nivel de atención primaria.

Los hospitales y sus correspondientes centros de especialidades constituyen la estructura sanitaria, que como ya se ha apuntado anteriormente, es responsable de la atención especializada programada y urgente, tanto en régimen de internamiento como ambulatorio y domiciliario, desarrollando además funciones de promoción de la salud, prevención de la enfermedad, asistencia curativa y rehabilitadora, así como docencia e investigación, en coordinación con el nivel de atención primaria.

La regulación normativa de la Asistencia Especializada, principalmente, se ha concretado en el Decreto 105/1986, de 11 de Junio, sobre Ordenación de asistencia sanitaria especializada y órganos de dirección de los hospitales de la Asistencia Especializada, y posteriormente modificado por el Decreto 462/1996, de 8 de Octubre, que regula las Juntas Facultativas y las Juntas de Enfermería como órganos de participación colegiados de los profesionales sanitarios del Área Hospitalaria.

El artículo 55 de la Ley Organica 2/2007 de 19 de marzo, de reforma del Estatuto de Autonomía para Andalucía, ordena que corresponde a la Comunidad Autónoma la competencia exclusiva sobre organización, funcionamiento interno, evaluación, inspección y control de centros, servicios y establecimientos sanitarios.

La necesidad de abordar la reforma de los servicios asistenciales de la atención especializada estuvo determinada por un doble tipo de condicionantes:

- De una parte, el establecer una fórmula que permitiera la planificación hospitalaria y una mayor racionalización de los recursos disponibles, toda vez que las actividades atribuidas a los servicios hospitalarios asistenciales y administrativos exigen una

organización capaz de dotar a los Hospitales de una estructura eficaz para la satisfacción de los fines que tienen atribuidos.

- Por otra parte, el modelo de organización adoptado, con sujeción a lo dispuesto en la ley 8/1986, de 6 de mayo de creación del Servicio Andaluz de Salud, parte de la integración de los Servicios Sanitarios Públicos asegurando la uniformidad (territorial y demográficas) de la asistencia, e imponiendo la coordinación de las actuaciones públicas, para obtener una planificación efectiva del sector sanitario andaluz que mejore los servicios y las prestaciones a los usuarios. Esto no es sino una concreción, al ámbito autonómico, de una de las características atribuidas a los Servicios de Salud por el art. 46 de la Ley 14/1986 General de Sanidad, que han de tender a la organización adecuada para prestar una atención integral a la salud, comprensiva tanto de la promoción de la salud y prevención de la enfermedad, como de la duración y rehabilitación.

Las disposiciones del Decreto 105/1986 sobre ordenación de la asistencia sanitaria, incluyeron los siguientes objetivos:

- La delimitación del marco territorial que permitiera una sectorización operativa de la Red Hospitalaria Pública de Andalucía.
- La integración y coordinación de los demás niveles asistenciales
- La fijación de los criterios de organización de los Centros hospitalarios teniendo en cuenta los principios contenidos al respecto en la Ley General de Sanidad.

A continuación se detallan dos apartados considerados fundamentales a la hora de abordar la Asistencia Especializada:

- 1) Los fines de la Asistencia Especializada
- 2) La clasificación de los hospitales

1) Los **fines de la Asistencia Especializada** son:

- Ofrecer a la población los medios técnicos y humanos de diagnóstico, tratamiento y rehabilitación adecuados, que por sus características no puedan resolverse en el nivel de la Atención Primaria.
- Posibilitar el internamiento en régimen de hospitalización a los pacientes que lo precisen.

- Participar en la atención de las urgencias, asumiendo las que superen los niveles de Asistencia Primaria.
- Prestar la asistencia en régimen de Consultas Externas que requieran la atención especializada de la población.
- Participar con el resto del dispositivo sanitario en la prevención de las enfermedades y promoción de la salud.
- Colaborar en la formación de los recursos humanos y en las investigaciones de salud.

El Decreto además fija los **regímenes de prestación de la asistencia**: en régimen de consultas externas y en régimen de internamiento:

a) La asistencia especializada en régimen de *consultas externas*, se prestará en los siguientes Centros:

- Consultas Externas ubicadas en los Hospitales.
- Centros Periféricos de Especialidades, que dependerán funcional y orgánicamente de los Hospitales, siendo los dispositivos a distancia de los mismos, para prestar en régimen de Consultas Externas, la asistencia de especialidades que requiera la población.
- Centros de Salud y excepcionalmente en consultas a domicilio, en aquellos casos en que lo requiera el dispositivo de la atención primaria.

b) La asistencia en *régimen de internamiento*.

Las Instituciones Sanitarias que presten asistencia especializada en régimen de internamiento adoptarán la denominación única de **Hospitales**.

2) Para llevar a cabo dichos fines es imprescindible la figura de los **hospitales, que pueden clasificarse**:

➤ Por su función

a) Generales. Son los hospitales que no están destinados exclusivamente a especialidades médicas, quirúrgicas o médico-quirúrgicas determinadas.

b) Especiales o monográficos. Son aquellos destinados preferentemente a una o varias especialidades médicas, quirúrgicas o médico-quirúrgicas. Tales son los quirúrgicos, maternidades, psiquiátricos, oncológicos y similares.

- Por su ámbito geográfico
 - a) Locales o Comárcales.
 - b) De distrito o provinciales.
 - c) Regionales.
- Por su dependencia patrimonial
 - a) Públicos.
 - b) Privados.

Por otra parte, tal como explicita el Decreto 105/86, los Hospitales se clasifican de la forma siguiente:

- **Hospitales Generales Básicos**, cuyo ámbito de actuación será el Área Hospitalaria a la que se encuentren adscritos. Ubicados preferentemente en el medio rural, pero pueden tener su equivalencia en el medio urbano. Dará cobertura hospitalaria a zonas cuya población oscile entre 100.000 y 250.000 habitantes. Las distancias al Hospital como límite serán cubiertas en una hora, y el objetivo de dichos Centros es dar respuesta al 80% de las necesidades de hospitalización de la zona.

Junto con las especialidades básicas (Medicina Interna, Cirugía, Traumatología, Salud Mental, Pediatría y Tocoginecología) estará dotado de los Servicios Centrales de Laboratorio y Hematología, Radiodiagnóstico, Rehabilitación, Anestesia y Cuidados Intensivos).

- **Hospitales Generales de Especialidades**, que tendrán la consideración de Hospitales de referencia para la asistencia especializada que requiera abarcar más de un Área Hospitalaria. Asimismo, asumirán las funciones de Hospital General Básico para el Área a la cual se encuentre adscrito. Su área poblacional de influencia especializada oscilará entre 250.000 y 650.000 habitantes y estarán ubicados generalmente en las capitales de provincia.

Junto al Servicio Andaluz de Salud y los centros adscritos al mismo, **existen otras entidades públicas** dependientes de la Junta de Andalucía y adscritas a la Consejería de Salud, denominadas Agencias Públicas Empresariales, cuya descripción y estudio queda reflejado en el capítulo 6 de este estudio

En el siguiente cuadro se detalla el número de centros por Comunidad Autónoma pertenecientes al Sistema Nacional de Salud

Comunidades Autónomas	Nº Hospitales
ANDALUCÍA	41
ARAGON	17
PPDDO. DE ASTURIAS	9
ILLES BALEARS	7
CANARIAS	9
CANTABRIA	3
CASTILLA LA MANCHA	17
CASTILLA Y LEON	14
CATALUÑA	12
COMUNIDAD VALENCIANA	31
EXTREMADURA	8
GALICIA	15
MADRID	32
REGIÓN DE MURCIA	10
C.FORAL DE NAVARRA	6
PAIS VASCO	18
LA RIOJA	3
CEUTA	1
MELILLA	1
Total Nacional	254

Fuente: Ministerio de Sanidad y Consumo

4.3.4 Cartera de Servicios en el Servicio Andaluz de Salud

El Servicio Andaluz de Salud (SAS), que como ya se ha comentado se creó en 1985 como un organismo autónomo adscrito a la Consejería de Salud de la Junta de Andalucía, posteriormente y mediante el Decreto 9/2007 de 22 de Octubre de la Administración de Andalucía, ha sido convertido en Agencia Administrativa.

Sus competencias y funciones están reguladas por lo establecido en el citado decreto así como por la Ley 2/1998 de 15 Junio, de Salud de Andalucía, y los preceptos en vigor de la Ley 8/1986 de 6 de Junio de creación del Servicio Andaluz de Salud.

Estas funciones son las siguientes:

- Gestión del conjunto de prestaciones sanitarias en el terreno de la promoción y protección de la salud, prevención de la enfermedad, asistencia sanitaria y

rehabilitación que le corresponda en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

- Administración y gestión de las Instituciones, centros y servicios sanitarios que obran bajo su dependencia orgánica y funcional.
- Gestión de los recursos humanos, materiales y financieros que se le asignen para el desarrollo de sus funciones.

Para el logro de sus objetivos, el SAS cuenta con unas estructuras centrales, una red de centros de atención primaria organizados para su gestión en distritos de atención primaria, un conjunto de hospitales y centros de especialidades que se gestionan agrupados en áreas hospitalarias y una red de centros de transfusión sanguínea que se configuran como centros propios de gestión y nueve áreas sanitarias de gestión integrada de los recursos de atención primaria y especializada.

En los siguientes cuadros se detalla el número de centros sanitarios actuales, así como la plantilla de personal que el SAS dispone

<u>Recursos de la Atención Especializada</u>	
Hospitales regionales	5
Hospitales de especialidades	9
Hospitales comarcales	15
Centros de transfusión sanguínea	8
Áreas de Gestión Sanitaria	9
<u>Recursos de la Atención Primaria</u>	
Centros de Salud	380
Consultorios locales	699
Consultorios auxiliares	412

Fuente: Servicio Andaluz de Salud

PLANTILLA DEL SERVICIO ANDALUZ DE SALUD 2008			
Grupo profesional	Atención Especializada	Atención Primaria	Plantilla
Directivo/a	342	124	466
Cargo intermedio facultativo	1.446	54	1.500
Cargo intermedio no facultativo	1.060	29	1.089
Cargos intermedios no sanitarios	933	168	1.101
FEA	7.934	0	7.934
Médico/a de familia	0	5.532	5.532
Pediatra	0	1.059	1.059
Odontólogo/a	0	205	205
Veterinario/a	0	549	549
Farmacéutico/a	0	346	346
Técnicos/as salud atención primaria	0	226	226
Matrona	516	196	712
Fisioterapeuta	381	263	644
DUE/ATS	15.027	5.326	20.353
Técnicos/as especialistas	3.765	460	4.225
Auxiliar enfermería	11.575	1.500	13.075
No sanitarios/as AB	790	422	1.212
Trabajador/a social	388	112	500
No sanitarios/as CDE	15.775	4.943	20.718
Personal en formación	2.638	623	3.260
Total	62.539	22.167	84.706

Fuente: Servicio Andaluz de Salud

El instrumento de que se dota a la Dirección Gerencia del SAS para el establecimiento de los objetivos a conseguir por cada uno de estos centros directivos y los recursos con que cuenta para ello es el Contrato-Programa, enmarcado en los principios generales que define el III Plan Andaluz de Salud, aprobado en 2003, y siguiendo el enfoque y las líneas estratégicas recogidas en el Plan de Calidad de la Consejería de Salud.

El Contrato Programa es la herramienta de gestión que sirve de clara orientación a los responsables y gestores para establecer las prioridades y los programas concretos de actuación que se desarrollan en las instituciones sanitarias. Además de orientar al Servicio Andaluz de Salud sobre los criterios de actuación, es un instrumento que tiene que servir para que la actividad se oriente hacia los objetivos que marca el Plan Andaluz de Salud y las estrategias que define el Plan Marco de Calidad.

El seguimiento de los Contratos Programa facilita la evaluación de la actividad realizada y posibilita la orientación de los objetivos futuros y las acciones a llevar a cabo, para garantizar un desarrollo armónico de los servicios en función de las necesidades y expectativas de la población.

La **cartera de servicios**, como elemento fundamental para el logro de los objetivos del SAS en términos de calidad, eficiencia, equidad y satisfacción de los usuarios, tiene como finalidad ayudar a garantizar que las actuaciones sanitarias empleadas para dar respuesta a un determinado problema de salud, sean las más adecuadas en cada momento. Los objetivos están recogidos de forma expresa en el Plan Andaluz de Salud, el Plan Estratégico, el Plan de Calidad y los Contratos Programa.

La cartera de servicios puede definirse como el desarrollo de la oferta clínico-asistencial que el Sistema Sanitario Público de Andalucía y, en concreto, el Servicio Andaluz de Salud pone, a través de sus profesionales y centros, a disposición de los ciudadanos.



Servicio Andaluz de Salud
CONSEJERÍA DE SALUD

ANEXO I

Catálogo de Servicios/Equipos funcionales referentes

MÉDICAS

ALERGOLOGÍA

Oferta general de la especialidad según nivel asistencial

APARATO DIGESTIVO

Oferta general de la especialidad según nivel asistencial

Equipos Funcionales Dependientes

- Unidad de hepatología
- Unidad de sangrantes
- Unidad de endoscopia digestiva
- Unidad de pruebas funcionales digestivas

CARDIOLOGÍA

Oferta general de la especialidad según nivel asistencial

Equipos Funcionales Dependientes

- Unidad de arritmias/electrofisiología/marcapasoterapia
- Unidad de coronarias
- Unidad de hemodinámica
- Unidad de rehabilitación cardíaca
- Unidad de trasplante cardíaco

ENDOCRINOLOGÍA Y NUTRICIÓN

Oferta general de la especialidad según nivel asistencial

Equipos Funcionales Dependientes

- Unidad de cáncer de tiroides
- Unidad de tumores hipofisarios
- Unidad de diabetes y educación diabetológica
- Unidad de nutrición clínica y dietética
- Unidad de pruebas funcionales endocrinas

HEMATOLOGÍA Y HEMOTERAPIA (CLÍNICA Y LABORATORIO)

Oferta general de la especialidad según nivel asistencial

Equipos Funcionales Dependientes

- Hospital de día hematológico
- Unidad de hemofilia / coagulopatías congénitas
- Unidad de trasplante hematopoyético
- Unidad de coagulopatías

CUIDADOS CRÍTICOS Y URGENCIAS



Servicio Andaluz de Salud
CONSEJERÍA DE SALUD

Oferta general de la especialidad según nivel asistencial

Equipos Funcionales Dependientes

Unidad de arritmias/electrofisiología/marcapasoterapia
Unidad de cuidados coronarios
Unidad de cuidados críticos traumatológicos
Unidad de ictus
Urgencias

MEDICINA INTERNA

Oferta general de la especialidad según nivel asistencial

Equipos Funcionales Dependientes

Hospitalización domiciliaria
Unidad de desintoxicación hospitalaria
Unidad de continuidad asistencial (UCA)
Unidad de infecciosos
Equipo de Soporte de Cuidados Paliativos/Unidad de paliativos

NEFROLOGÍA

Oferta general de la especialidad según nivel asistencial

Equipos Funcionales Dependientes

Unidad de hemodiálisis
Unidad de diálisis peritoneal
Unidad de trasplante renal

NEUMOLOGÍA

Oferta general de la especialidad según nivel asistencial

Equipos Funcionales Dependientes

Unidad de trastornos respiratorios del sueño
Unidad de pruebas funcionales neumológicas

NEUROLOGÍA

Oferta general de la especialidad según nivel asistencial

Equipos Funcionales Dependientes

Unidad de epilepsia
Unidad de ictus
Unidad de trastornos del sueño

ONCOLOGÍA MÉDICA

Oferta general de la especialidad según nivel asistencial

Equipos Funcionales Dependientes

Hospital de día oncológico
Equipo de Soporte de Cuidados Paliativos/Unidad de paliativos

ONCOLOGÍA RADIOTERÁPICA

Oferta general de la especialidad según nivel asistencial

Equipos Funcionales Dependientes

Unidad de braquiterapia



Servicio Andaluz de Salud
CONSEJERÍA DE SALUD

Unidad de radiocirugía

PEDIATRÍA

Oferta general de la especialidad según nivel asistencial

Equipos Funcionales Dependientes

Unidad de cardiología pediátrica
Unidad de cuidados críticos y urgencias pediátricos
Unidad de aparato digestivo pediátrico
Unidad de hemodinámica pediátrica
Unidad de nefrología pediátrica
Unidad de neonatología
Unidad de neumología pediátrica
Unidad de neurología pediátrica
Unidad de oncología pediátrica

MEDICINA FÍSICA Y REHABILITACIÓN

Oferta general de la especialidad según nivel asistencial

Equipos Funcionales Dependientes

Unidad de rehabilitación infantil
Unidad de rehabilitación neurológica
Unidad de rehabilitación cardio – pulmonar

REUMATOLOGÍA

Oferta general de la especialidad según nivel asistencial

SALUD MENTAL

Oferta general de la especialidad según nivel asistencial

Equipos Funcionales Dependientes

Equipo de salud mental de distrito
Hospital de día de salud mental
Unidad de hospitalización salud mental
Unidad de rehabilitación de área de salud mental
Unidad de salud mental infanto-juvenil
Comunidad terapéutica

MÉDICO-QUIRÚRGICA

ANESTESIOLOGÍA Y REANIMACIÓN

Oferta general de la especialidad según nivel asistencial

ANGIOLOGÍA Y CIRUGÍA VASCULAR



Servicio Andaluz de Salud
CONSEJERÍA DE SALUD

Oferta general de la especialidad según nivel asistencial

CIRUGÍA CARDIOVASCULAR

Oferta general de la especialidad según nivel asistencial

Equipos Funcionales Dependientes

- Unidad de cirugía cardiovascular infantil
- Unidad de cirugía coronaria
- Unidad de cirugía vascular
- Unidad de trasplante cardíaco
- Unidad de trasplante cardíaco infantil

CIRUGÍA GENERAL Y DIGESTIVA

Oferta general de la especialidad según nivel asistencial

Equipos Funcionales Dependientes

- Unidad de cirugía coloproctológica
- Unidad de cirugía bariátrica
- Unidad de cirugía endocrinológica
- Unidad de cirugía gastroesofágica
- Unidad de cirugía hepatobiliopancreática
- Unidad de cirugía laparoscópica
- Unidad de trasplante

CIRUGÍA ORAL Y MAXILOFACIAL

Oferta general de la especialidad según nivel asistencial

Equipos Funcionales Dependientes

- Estomatología

CIRUGÍA PEDIÁTRICA

Oferta general de la especialidad según nivel asistencial

Equipos Funcionales Dependientes

- Unidad de traumatología infantil

CIRUGÍA PLÁSTICA Y REPARADORA

Oferta general de la especialidad según nivel asistencial

Equipos Funcionales Dependientes

- Unidad de disforia de género
- Unidad de malformaciones congénitas
- Unidad de microcirugía vascular
- Unidad de quemados
- Unidad de reimplantes

CIRUGÍA TORÁCICA

Oferta general de la especialidad según nivel asistencial

DERMATOLOGÍA M.Q. Y VENEREOLÓGIA

Oferta general de la especialidad según nivel asistencial

Equipos Funcionales Dependientes

- Unidad de melanoma



Servicio Andaluz de Salud
CONSEJERÍA DE SALUD

NEUROCIRUGÍA

Oferta general de la especialidad según nivel asistencial

Equipos Funcionales Dependientes

- Unidad de cirugía de la epilepsia
- Unidad de neurocirugía infantil
- Unidad de radiocirugía estereotáxica

OBSTETRICIA Y GINECOLOGÍA

Oferta general de la especialidad según nivel asistencial

Equipos Funcionales Dependientes

- Unidad de alto riesgo obstétrico
- Unidad de diagnóstico prenatal/medicina fetal
- Unidad de fertilidad/reproducción humana asistida
- Unidad de oncología ginecológica

OFTALMOLOGÍA

Oferta general de la especialidad según nivel asistencial

Equipos Funcionales Dependientes

- Unidad de cirugía de retina y vítreo
- Unidad de oculoplastia
- Unidad de terapia fotodinámica

OTORRINOLARINGOLOGÍA

Oferta general de la especialidad según nivel asistencial

Equipos Funcionales Dependientes

- Unidad de audiología
- Unidad de implantes cocleares
- Unidad de logopedia y foniatría
- Unidad de pruebas funcionales

CIRUGIA ORTOPÉDICA Y TRAUMATOLOGÍA

Oferta general de la especialidad según nivel asistencial

Equipos Funcionales Dependientes

- Unidad de columna
- Unidad de mano
- Unidad de cadera
- Unidad de rodilla
- Unidad del pie
- Unidad de politraumatizados
- Unidad de tumores óseos
- Unidad de artroscopias

UROLOGÍA

Oferta general de la especialidad según nivel asistencial

Equipos Funcionales Dependientes

- Unidad de litotricia
- Unidad de urodinámica
- Unidad de andrología



Servicio Andaluz de Salud
CONSEJERÍA DE SALUD

DIAGNÓSTICAS

ANÁLISIS CLÍNICOS

Oferta general de la especialidad según nivel asistencial

Equipos Funcionales Dependientes

Bioquímica clínica

Hematología

Microbiología

ANATOMÍA PATOLÓGICA

Oferta general de la especialidad según nivel asistencial

BIOQUÍMICA CLÍNICA

Oferta general de la especialidad según nivel asistencial

INMUNOLOGÍA

Oferta general de la especialidad según nivel asistencial

MEDICINA NUCLEAR

Oferta general de la especialidad según nivel asistencial

Equipos Funcionales Dependientes

Laboratorio de medicina nuclear

Unidad de gammagrafía

Unidad de radiofarmacia

Unidad de braquiterapia

Unidad de densitometría ósea

Unidad de P.E.T.

MICROBIOLOGÍA Y PARASITOLOGÍA

Oferta general de la especialidad según nivel asistencial

Equipos Funcionales Dependientes

Unidad de virología

NEUROFISIOLOGÍA CLÍNICA

Oferta general de la especialidad según nivel asistencial

Equipos Funcionales Dependientes

Unidad de trastornos neurológicos del sueño

RADIODIAGNÓSTICO

Oferta general de la especialidad según nivel asistencial

Equipos Funcionales Dependientes (en revisión)

Unidad de tórax, musculoesquelético y mama

Unidad de digestivo y urogenital

Unidad de radiología vascular, intervencionista y neurorradiología



Servicio Andaluz de Salud
CONSEJERÍA DE SALUD

GENERALES

FARMACIA HOSPITALARIA

Oferta general de la especialidad según nivel asistencial

Equipos Funcionales Dependientes

Unidad de nutrición parenteral

FARMACOLOGÍA CLÍNICA

Oferta general de la especialidad según nivel asistencial

RADIOFÍSICA

Oferta general de la especialidad según nivel asistencial

MEDICINA PREVENTIVA Y SALUD PÚBLICA

Oferta general de la especialidad según nivel asistencial

Equipos Funcionales Dependientes

Unidad de salud laboral

UNIDADES FUNCIONALES MULTIDEPENDIENTES

HOSPITAL DE DÍA MÉDICO

HOSPITAL DE DÍA MÉDICO/QUIRÚRGICO

HOSPITAL DE DÍA QUIRÚRGICO

HOSPITAL DE DÍA ONCOHEMATOLÓGICO

HOSPITALIZACIÓN DOMICILIARIA

UNIDAD DE DESINTOXICACIÓN HOSPITALARIA

UNIDAD DE PATOLOGÍA MAMARIA

UNIDAD DE GENÉTICA CLÍNICA

4.3.5 Instrumentos de Planificación en Política Sanitaria: Plan Andaluz de Salud, Plan de Calidad.

1) Plan Andaluz de Salud (PAS)

Según recoge la Ley de Salud de Andalucía el Plan Andaluz de Salud constituye el marco de referencia y el instrumento indicativo para todas las actuaciones en materia de salud en el ámbito de Andalucía. Es el documento que recoge las líneas directivas y de planificación de actividades, programas y recursos necesarios para alcanzar la finalidad de prestación sanitaria expresada en dicha Ley.

Este Plan nace como instrumento capaz de dar respuesta a las nuevas necesidades y exigencias que en materia de salud tiene el Sistema Sanitario de Andalucía. Su elaboración corresponde a la Consejería de Salud, estableciendo sus principales contenidos, metodología y plazo de su elaboración, así como los mecanismos de evaluación y revisión.

El actual Plan de Salud define las siguientes líneas prioritarias de actuación:

- 1- Desarrollar un modelo integrado de salud pública moderno, innovador y transparente que dé respuesta a las nuevas situaciones y sea sensible a las demandas sociales.
- 2- Mejorar la salud desde los entornos sociales mediante el fomento de hábitos de vida saludables.
- 3- Proteger y proporcionar seguridad ante los riesgos para la salud.
- 4- Reducir la morbilidad, la mortalidad prematura y la discapacidad a través del desarrollo de Planes integrales contra el cáncer, la diabetes, las enfermedades del corazón, los accidentes, los problemas osteoarticulares y a favor de la atención mental y la atención a las personas en situación de dependencia.
- 5- Reducir las desigualdades en el ámbito de la salud con especial atención a los colectivos excluidos.
- 6- Garantizar la participación efectiva de los ciudadanos en la orientación de las políticas sanitarias.
- 7- Impulsar la incorporación y el uso de nuevas tecnologías sanitarias con criterios de equidad y de evidencia científica.

- 8- Impulsar acciones transformadoras derivadas del desarrollo de sistemas y las tecnologías de la información y la comunicación.
- 9- Desarrollar la investigación en salud y servicios sanitarios.
- 10- Integrar los avances científicos del genoma humano en la investigación y la prestación de servicios.

2) El Plan de Calidad

El Plan de Calidad está elaborado por la Consejería de Salud, con el objetivo de constituir un instrumento de impulso de políticas de salud. Se articula en cinco procesos estratégicos:

- 1) Asumir las necesidades y expectativas de los ciudadanos, creando proyectos que faciliten la relación del ciudadano con el sistema sanitario público. Para ello se adoptan las siguientes áreas de mejora en relación a :
 - La accesibilidad horaria a los servicios del sistema sanitario
 - La gestión del tiempo de respuesta los problemas de salud
 - La integración de niveles asistenciales que permitan la continuidad asistencial.
- 2) Garantizar la gestión de calidad de los servicios sanitarios, mediante la gestión clínica, la gestión por procesos y la gestión por competencias.
- 3) Garantizar la Calidad de las políticas de Salud Pública, mediante la introducción de un sistema de garantías públicas a través de tres procesos claves:
 - El impulso de de las políticas de promoción de la salud y prevención de la enfermedad.
 - El impulso de la calidad de las políticas de vigilancia en salud pública.
 - El impulso de la calidad en las políticas de prevención.
- 4) La gestión del conocimiento, mediante el desarrollo de un modelo de gestión de la información capaz de identificar cuál es el conocimiento útil para la organización, y además que éste sea accesible para los profesionales y la sociedad en general.
- 5) Impulsar la innovación del Sistema mediante la incorporación de tecnologías de la información y comunicación a la practica clínica

CAPÍTULO 5

ENTORNO PRESUPUESTARIO, CONTABLE Y LOGÍSTICO EN EL ÁMBITO SANITARIO PÚBLICO

5.1. EL PRESUPUESTO

5.1.1. Hacienda Pública y Ley General Presupuestaria

En economías complejas como las actuales, los individuos deben recurrir a intercambios para satisfacer sus necesidades, haciendo necesaria la existencia de mecanismos de asignación de los recursos, bienes y servicios.

En las economías de mercado la coordinación de las decisiones de producción y consumo se realizan a través del sistema de precios. Sin embargo, el sector público nace precisamente como consecuencia del mal funcionamiento del mercado en algunas cuestiones. El rol que debe desempeñar el sector público en un sistema económico basado en derechos de propiedad privados, depende de la visión que se tenga acerca de la idoneidad del mercado para conseguir determinadas finalidades.

El **nacimiento de la Hacienda Pública** coincide con el nacimiento de la Economía como disciplina científica en 1776, con la publicación de "*La riqueza de las naciones*". De acuerdo con Adam Smith, el Estado debe ser cauteloso al interferir en el normal funcionamiento de los mercados, primando el principio del *laissez faire* y la actividad económica privada.

Decía Adam Smith que la misión del Estado consiste en garantizar el respeto a los derechos de propiedad privada y resolver los conflictos de intereses que se producen entre los individuos, contribuyendo a la provisión de los bienes sociales esenciales: defensa nacional, orden interno, administración de justicia, y «mantenimiento de la casa del soberano».

Puede decirse, en consecuencia, que el Estado debe dedicarse a reforzar los derechos de propiedad, defender la competencia, realizar la provisión de bienes sociales y, en general, corregir todos los fallos que impidan un funcionamiento eficaz de los mercados.

Durante los últimos 200 años, estas ideas han sufrido una serie de cambios importantes, reflejados de manera notable en la Teoría General publicada en 1936 por John Maynard Keynes, que introduce el concepto de hacienda compensatoria y otorga al sector público un papel activo y de máxima relevancia en la economía,

papel que continúa manteniéndose en nuestros días, aunque buena parte de las teorías keynesianas han sido cuestionadas por los especialistas amparándose en la experiencia del último medio siglo.

La idea de que las elecciones relativas a la asignación de recursos para la satisfacción de las necesidades humanas, pueden realizarse como consecuencia de la libre actuación de las fuerzas del mercado, o a partir de la decisión de una autoridad implica que cada uno de estos casos conlleva el desarrollo de un proceso específico de satisfacción de necesidades que, en cierta forma, introduce una disociación en la definición de economía, posibilitando la aparición de dos nuevos conceptos: economía privada y economía pública.

En nuestros días, ciñéndonos esencialmente al ámbito de los países desarrollados, abundan las economías mixtas, en las que el sector privado coexiste con un importante sector público.

La separación de la Hacienda o Economía Pública del tronco común de la Ciencia Económica ha sido cuestionada en ocasiones. Las críticas van desde la negación a priori de la existencia autónoma de la ciencia de la Hacienda Pública, hasta su completa identificación con la Economía. Sin embargo, es posible justificar su independencia científica atendiendo a las características del proceso de satisfacción de necesidades humanas y, por encima de todo, a los principios que informan su actuación.

De acuerdo con este planteamiento, la **Hacienda Pública** se definiría como el conjunto de las diversas actividades del Estado, siempre que vengan informadas por el principio del presupuesto, cuya existencia viene justificada por los fallos de la lógica de mercado en la consecución de algunos objetivos esenciales en un sistema económico moderno, y por la necesidad de disponer de un presupuesto de ingresos y gastos públicos y un proceso político de decisión para satisfacer las necesidades públicas.

En las últimas décadas el concepto de Hacienda Pública ha sido ampliado considerablemente, desembocando en el más moderno de **Economía Pública**, que comprende el conjunto de decisiones económicas que tienen su origen en elecciones realizadas por la autoridad e impuestas de forma coactiva, operando en

un determinado contexto de propiedad de los factores productivos. En la práctica ambos términos suelen utilizarse como sinónimos.

La concepción tradicional de Hacienda Pública la define como la ciencia que estudia la actividad financiera que lleva a cabo el **sector público**. Ésta puede definirse como el conjunto de elecciones económicas que comporta la realización de ingresos y gastos del Estado y la mutua relación existente entre ellos. El núcleo de estas elecciones viene dado por el presupuesto público, que recoge el conjunto de decisiones financieras que han de ser programadas por la economía del sector público. No obstante, la Hacienda Pública realiza también otro tipo de actividades, aunque en este caso hagamos referencia únicamente a ésta.

Para acotar con más precisión el objeto de la actividad financiera cabría añadir dos puntualizaciones importantes:

1) La primera consiste en acentuar el posible equívoco al que quizás conduzcan los términos financiación y financiero que monopolizan el lenguaje al referirse al tema de la Hacienda Pública. La referencia de la definición anterior a la actividad de caja de los entes públicos no debe llevar a la conclusión de que el núcleo de la actividad financiera reside en un problema contable o monetario. La Hacienda Pública no se ocupa esencialmente de cuestiones de dinero, liquidez o mercados de capital, sino de problemas como asignación de recursos, distribución de la renta, estabilidad de precios, pleno empleo y desarrollo económico.

2) La segunda consiste en no olvidar que cualquier definición de la actividad financiera tiene como punto de partida el reconocimiento de su inscripción o pertenencia a la economía pública, de la que sólo constituye una parte.

En toda ciencia cabe diferenciar entre su objeto material, que es la parte de la realidad que estudia y su objeto formal, que es el punto de vista desde el cual dicha ciencia enfoca y estudia la realidad.

Así, el objeto material de la Hacienda Pública lo constituye la actividad financiera del sector público, es decir aquella parte de la economía pública que comporta la realización de ingresos y gastos públicos.

Con respecto a su objeto formal, cabe señalar que la actividad financiera del sector público puede estudiarse desde distintos enfoques: económico, político, jurídico, sociológico, institucional, etc.

De acuerdo con los criterios de delimitación establecidos por la comisión de Estadística de Naciones Unidas y por la Oficina de Estadística de la Comunidad Económica Europea, las **diferentes unidades o instituciones que operan en una economía nacional** se clasifican en los siguientes sectores:

- 1) *Empresas no financieras*, cuya función principal consiste en producir bienes y servicios no financieros destinados a la venta. Pueden ser privadas o públicas, y su principal fuente de recursos son los ingresos por ventas.
- 2) *Instituciones financieras*, cuya función principal consiste en financiar, obtener, transformar y distribuir disponibilidades financieras. Pueden ser privadas o públicas, y su fuente principal de recursos son los fondos procedentes de los pasivos financieros.
- 3) *Empresas de seguros*, cuya función principal consiste en asegurar y garantizar un pago en caso de siniestros. Pueden ser privadas o públicas, y su fuente principal de recursos son las primas contratadas.
- 4) *Administraciones públicas*, cuya función principal consiste en producir servicios no destinados a la venta, y en redistribuir la riqueza y la renta. Sus recursos provienen, básicamente, de los pagos coactivos que realizan otros sectores.
- 5) *Instituciones privadas sin fines de lucro*, cuya función principal consiste en producir servicios no destinados a la venta para unos grupos particulares, tales como familias. Sus recursos provienen de las aportaciones voluntarias.
- 6) *Familias*, cuya función principal es consumir. Sus recursos proceden, fundamentalmente, de la remuneración de los factores de producción y de las transferencias de otros sectores.

7) Resto del mundo. Se trata de un sector residual que agrupa a las unidades no residentes. Se incluirá en la medida en que se relacione con cualquiera de los sectores precedentes.

De todas las instituciones anteriormente mencionadas, únicamente se engloban dentro del sector público las Administraciones públicas y las Empresas públicas.

Ciñéndonos al caso español, la regulación del régimen presupuestario, económico-financiero, de contabilidad, intervención y de control financiero del sector público estatal, constituye el objeto de la **Ley General Presupuestaria 47/2003**, de 26 de Noviembre.

Como reflejo del principio de universalidad del presupuesto consagrado en el artículo 134 de la Constitución española, la ley hace una enumeración completa de las entidades que integran el sector público estatal que atiende a los criterios de financiación mayoritaria y de control efectivo por la Administración General del Estado así como los diversos entes dependientes o vinculados a ella.

A la hora de establecer el régimen aplicable a las entidades integrantes del sector público esta ley atiende a su naturaleza económico-financiera clasificando a los distintos entes en tres subsectores: el administrativo, el sector público empresarial y el sector público fundacional.

En cuanto a la estructura del articulado de esta ley, destacamos los siguientes aspectos:

1) El título II se dedica a los Presupuestos Generales del Estado y comienza fijando los principios de estabilidad presupuestaria, plurianualidad, transparencia y eficiencia en la asignación como rectores de la programación presupuestaria, así como las reglas de gestión presupuestaria sometidas a un presupuesto anual que se enmarca en los límites de un escenario plurianual.

Recoge la **definición de los Presupuestos Generales del Estado** refiriéndose a ellos como *conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico que corresponde liquidar en el ejercicio presupuestario que será coincidente con el año natural*.

Regula, asimismo, el procedimiento de elaboración del presupuesto, el trámite de su remisión a las Cortes Generales y contempla el supuesto de prórroga de los Presupuestos Generales del Estado si no se formalizase su aprobación dentro de los plazos previstos, regulando también la estructura que adoptan los Presupuestos, tanto en lo relativo a los estados de gastos como a los de ingresos.

2) El título III se ocupa de las relaciones financieras con otras Administraciones, contempla las operaciones financieras con la Unión Europea, con las comunidades autónomas y con las entidades locales.

3) El título IV define y desarrolla las Operaciones Financieras del Tesoro Público.

4) El título V se refiere a la **contabilidad del sector público estatal**, configurándola como un sistema de información económico-financiera y presupuestaria sobre la actividad desarrollada por las entidades integrantes del mismo.

Como novedad, en relación con el texto refundido de la Ley General Presupuestaria anterior, el texto actual hace referencia expresa a la **finalidad** que la contabilidad del sector público estatal tiene de mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados y de la ejecución del presupuesto de cada una de las entidades integrantes del mismo para, entre otros objetivos, suministrar información para la determinación de los costes de los servicios públicos y facilitar la gestión y la toma de decisiones.

Se aclara la indefinición sobre las distintas situaciones contables del sector público estatal según el plan contable aplicable (público, privado o adaptación del Plan General a las entidades sin fines lucrativos), enumerándose las entidades que están sometidas a cada uno de los regímenes. También señala los destinatarios de la información que suministre la contabilidad de las entidades del sector público estatal: órganos de dirección y gestión, de representación política y de control externo e interno.

5) El título VI regula el **control de la actividad económico-financiera del sector público** estatal ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado.

6) El título VII se dedica a las responsabilidades derivadas de las infracciones de esta ley, que supongan un daño o perjuicio a la Hacienda Pública Estatal o a las entidades

integrantes del sector público estatal. Se amplía, por lo tanto, el ámbito subjetivo de la anterior regulación, que quedaba limitada a la Hacienda Pública estatal. Dicho ámbito también queda ampliado, al considerarse responsables a las autoridades y personal al servicio de las entidades del sector público estatal frente a la limitación establecida por la anterior ley a las autoridades y funcionarios.

Este título regula los supuestos de infracción, los tipos de responsabilidad, distinguiéndose entre el dolo y la culpa, y los supuestos de solidaridad y mancomunidad en la responsabilidad.

Establece, asimismo, la responsabilidad específica de los interventores y los ordenadores de pagos y el régimen procedimental de la exigencia de responsabilidad, distinguiéndose la competencia atribuida al Tribunal de Cuentas y la correspondiente al Gobierno y al Ministro de Hacienda.

5.1.2. El presupuesto en la Comunidad Autónoma Andaluza.

La administración y contabilidad de la Hacienda de la Comunidad Autónoma de Andalucía se regula por:

- El Decreto Legislativo 1/2010 (Texto Refundido de la Ley General de la Hacienda Pública de la Junta de Andalucía).
- La Orden de 7 de junio de 1995, por la que se regula la contabilidad pública de la Junta de Andalucía.
- Por los preceptos que contenga la Ley del Presupuesto de cada ejercicio, y en cuanto se refiera a los tributos cedidos, por la legislación estatal.

El **Texto Refundido de la Ley General de la Hacienda Pública de Andalucía** (en adelante TRLGHP de Andalucía), es la normativa que regula el régimen presupuestario, económico-financiero, de contabilidad y de control de la Administración de la Junta de Andalucía, de sus agencias y de las sociedades mercantiles del sector público andaluz

La Hacienda de la Comunidad Autónoma está constituida por el conjunto de derechos y de obligaciones de contenido económico, cuya titularidad corresponde a la Junta de Andalucía, a sus agencias administrativas y a sus instituciones.

La Administración de la Hacienda de la Comunidad Autónoma está sometida a los siguientes principios:

- a) De estabilidad presupuestaria.
- b) De eficiencia y economía.
- c) De coordinación, transparencia y eficacia en la gestión.
- d) De presupuesto anual y de unidad de caja.
- e) De intervención de todas las operaciones de contenido económico.
- f) De contabilidad pública, tanto para reflejar toda clase de operaciones y de resultados de su actividad, como para facilitar datos e información, en general, que sean necesarios para el desarrollo de sus funciones.

Las cuentas de la Comunidad Autónoma se rendirán al Tribunal de Cuentas y a la Cámara de Cuentas de Andalucía, de acuerdo con las disposiciones que regulen las funciones de estos órganos, serán censuradas por ellos y sometidas al control del Parlamento de Andalucía.

Los aspectos más destacados de la contabilidad pública de acuerdo con el TRLGHP de Andalucía son:

- El presupuesto y el ciclo presupuestario
- La clasificación presupuestaria de los gastos
- Clasificación presupuestaria de los ingresos
- El control presupuestario

En este epígrafe se desarrollan los tres primeros, y el cuarto será objeto de desarrollo en epígrafe siguiente

➤ **El Presupuesto y el Ciclo Presupuestario**

El presupuesto puede definirse como un documento financiero en el que se refleja el conjunto de gastos que se pretenden realizar durante un período de tiempo determinado, y el detalle de ingresos que constituyen su financiación. Esta definición es aplicable tanto al presupuesto de un ente público como privado. Sin embargo, la significación del presupuesto es muy diferente si se utiliza en la esfera pública o en la esfera privada.

En la actividad privada, el presupuesto tiene un carácter marcadamente indicativo de cómo debe desarrollarse la actividad de la empresa. Ello significa que pueden realizarse variaciones a lo largo del ejercicio económico sin ninguna limitación de carácter normativo. Las pautas de actuación de la empresa a la hora de variar los gastos previstos en el documento inicial serán las de adaptación a las necesidades de cada momento, teniendo presente, por supuesto, el objetivo de maximización del beneficio.

En la actividad pública, sin embargo, el documento presupuestario tiene un carácter completamente distinto. En este caso, el presupuesto es un documento vinculante para el gestor del mismo. Los gastos tienen un carácter limitativo, es decir, que se requerirá un trámite especial para incrementar las partidas previstas de los mismos, por su parte, los ingresos tienen un carácter estimativo.

De acuerdo con lo anterior, las **características de todo presupuesto público** son, entre otras:

- 1) El presupuesto es un documento de elaboración periódica, habitualmente anual, coincidiendo en algunos países con el año natural y en otros no.
- 2) El presupuesto adopta una forma contable, lo cual requiere una diferenciación muy elemental pero importante: el equilibrio puramente contable no debe ser confundido con el equilibrio financiero o económico. Puede ocurrir que la cuantía de los gastos autorizados no coincida con los ingresos que está previsto que obtenga por la vía ordinaria. Es perfectamente posible que los gastos sean superiores a los ingresos ordinarios, en cuyo caso se habrá de recurrir al endeudamiento. Es posible también que los gastos sean inferiores a los ingresos (presupuesto con superávit) en cuyo caso se generará ahorro.

Está claro, por tanto, que aunque por definición el presupuesto siempre se presentará equilibrado, eso no significa necesariamente que esté económicamente equilibrado.

- 3) El documento presupuestario constituye una autorización y una previsión de gastos e ingresos. Por lo que se refiere a los gastos, las valoraciones de éstos contenidas en el presupuesto suponen el volumen máximo de obligaciones que el

legislativo autoriza a contraer a la Hacienda Pública en el desarrollo de su actividad financiera. En este sentido, resultan muy importantes las técnicas de previsión con las que se elabore el documento presupuestario, así como su exactitud.

4) El documento presupuestario representa la concreción de lo que puede denominarse el plan económico de la Hacienda Pública. Dicho plan tiene una importancia económica que rebasa los límites del sector público de la economía, puesto que afecta de forma fundamental al funcionamiento global de todo el sistema económico.

5) El presupuesto público tiene un papel a desempeñar en la función de asignación de recursos, ya que contiene una serie de gastos destinados a la prestación de servicios públicos a los ciudadanos, de carácter esencial.

6) El gasto público contenido en el presupuesto debe cumplir necesariamente una función de reasignación y distribución de la renta, lo que se consigue mediante la imposición progresiva y la inclusión de determinados gastos sociales en los presupuestos públicos.

7) Finalmente, el presupuesto contribuye también a la función de estabilidad y desarrollo económico, puesto que los ingresos y gastos contenidos en el documento presupuestario constituyen un importante instrumento para influir en todo el proceso económico nacional, ya sea por el importante peso relativo de los mismos en cualquier economía, o por actuar algunos gastos e ingresos como estabilizadores automáticos.

Por último el presupuesto contiene un plan financiero, esto es, el conjunto de gastos que es necesario realizar para llevar a cabo el plan económico del gobierno, así como los ingresos precisos para financiarlos.

El TRLGHP de Andalucía dedica el Título II al Presupuesto, y en el artículo 31 establece que el Presupuesto de la Comunidad Autónoma constituye la expresión cifrada, conjunta y sistemática de las obligaciones que, como máximo, pueden reconocer la Junta y sus Organismos e instituciones y de los derechos que se prevean liquidar durante el correspondiente ejercicio, así como de los programas de actuación, inversión y financiación de las empresas.

➤ **Clasificación presupuestaria de los gastos**

En el ámbito del gasto, hay que señalar que los créditos presupuestarios se clasifican con arreglo a tres criterios:

- a) Funcional o por programas, que expresa la finalidad y objetivo del gasto.
- b) Orgánico, que indica quién gasta.
- c) Económico, que explica en qué se gasta.

a) Clasificación **funcional** o por programas.

Es quizás la principal clasificación de las tres citadas, y refleja la aplicación de los créditos por su finalidad, en función de los objetivos que persigue la acción política del gobierno, ofreciendo de forma comprensible para el ciudadano una visión de los servicios y bienes públicos que obtiene, como contrapartida de la aportación que realiza en concepto de impuestos. A esta clasificación se la denomina también “clasificación del ciudadano” por ser la que presenta una información más útil y más susceptible de ser comprendida por éstos.

b) Clasificación **orgánica**

Determina cuáles son los órganos que realizan el gasto, es decir, nos informa de los agentes autorizados a gastar. En los Presupuestos Generales, los créditos presupuestarios son distribuidos entre los denominados centros gestores del gasto público, que presupuestariamente se denominan secciones. Esta clasificación nos ofrece una visión de los recursos directa o indirectamente sometidos a la gestión de cada Consejería. Desde un punto de vista económico, esta clasificación ofrece un menor interés en cuanto no permite apreciar los aspectos más significativos del presupuesto.

c) Clasificación **económica**

Atiende al tipo o naturaleza económica del gasto público. La utilidad de esta clasificación es grande, ya que sirve para reforzar el control jurídico, al precisar en qué partidas y conceptos han de gastarse los créditos asignados a cada unidad administrativa; y, además, permite agrupar el gasto público en categorías

económicas que luego serán utilizadas para elaborar las cuentas públicas que han de integrarse en la contabilidad de la Comunidad Autónoma. Esta clasificación desglosa los gastos públicos en los nueve capítulos siguientes:

Capítulos de gasto

1. Gastos de personal
2. Gastos en bienes corrientes y servicios
3. Gastos financieros
4. Transferencias corrientes

Total operaciones corrientes

6. Inversiones reales
7. Transferencias de capital

Total operaciones de capital

Total operaciones no financieras

8. Activos financieros
9. Pasivos financieros

Total operaciones financieras

A continuación se detalla, brevemente, el contenido de estos capítulos:

- **Capítulo 1. Gastos de personal.** Comprende los créditos destinados a toda clase de remuneraciones pagadas a los funcionarios y al personal contratado o eventual.
- **Capítulo 2. Gastos en bienes corrientes y servicios.** Son los gastos necesarios para el funcionamiento corriente de los servicios públicos.
- **Capítulo 3. Gastos financieros.** Hace referencia a los créditos necesarios para satisfacer los intereses de la deuda pública y de otros préstamos.
- **Capítulo 4. Transferencias corrientes.** Son gastos de carácter unilateral, es decir sin contraprestación, que los entes públicos proporcionan a otros sujetos públicos o privados para realizar operaciones corrientes.
- **Capítulo 6. Inversiones reales.** Son las inversiones directas de los entes públicos, que se materializan en la adquisición de terrenos, edificios, maquinaria y demás bienes de capital.

- **Capítulo 7. Transferencias de capital.** Son gastos de carácter unilateral que los entes públicos proporcionan a otros sujetos públicos o privados para financiar operaciones de formación de capital.
- **Capítulo 8. Activos financieros.** Se refiere a la adquisición o incremento de activos financieros, tales como la concesión de préstamos, la compra de acciones y otros títulos financieros.
- **Capítulo 9. Pasivos financieros.** Hace referencia a la amortización o disminución de los pasivos financieros del Estado: amortización de la deuda pública, devolución de los anticipos del Banco de España o de otros créditos que en su día recibió el sector público, etc.

Estos nueve capítulos, numerados del 1 al 9 para guardar cierta correspondencia con los nueve capítulos de la clasificación económica de los ingresos, como se verá posteriormente, se clasifican en dos grupos: operaciones financieras y operaciones no financieras.

Los capítulos 8 y 9 se consideran operaciones financieras. El resto de capítulos constituyen las operaciones no financieras. Entre ellas se pueden distinguir los gastos de capital, es decir, los vinculados a operaciones de inversión (capítulos 6 y 7), Y los gastos corrientes, que son los restantes (capítulos 1 al 4).

➤ **Clasificación presupuestaria de los ingresos**

Por lo que respecta a los ingresos públicos existe una única clasificación presupuestaria: la clasificación económica, que se materializa en los nueve capítulos siguientes:

Capítulos de ingresos

1. Impuestos directos
2. Impuestos indirectos
3. Tasas y otros ingresos
4. Transferencias corrientes
5. Ingresos patrimoniales

Total operaciones corrientes

6. Enajenación inversiones reales

7. Transferencias de capital

Total operaciones de capital

Total operaciones no financieras

8. Activos financieros

9. Pasivos financieros

Total operaciones financieras

El contenido de estos capítulos es el que se detalla a continuación:

- **Capítulo 1. Impuestos directos.** Son aquellos que gravan manifestaciones directas de la capacidad de pago, tales como la renta y la riqueza. Se incluirán, por tanto, todos aquellos impuestos que gravan la renta o la riqueza, con excepción del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- **Capítulo 2. Impuestos indirectos.** Se incluirán, además del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aquellos impuestos que gravan la manifestación indirecta de la capacidad de pago: el consumo, así como los impuestos sobre tráfico exterior, etc.
- **Capítulo 3. Tasas y otros ingresos.** Se refiere básicamente a los ingresos provenientes de la venta de bienes y servicios.
- **Capítulo 4. Transferencias corrientes.** Son ingresos sin contraprestación, que los entes públicos reciben de otros sujetos públicos o privados para realizar operaciones corrientes.
- **Capítulo 5. Ingresos patrimoniales.** Son ingresos derivados de activos patrimoniales, siempre que no procedan de la venta de los mismos; es decir, intereses, dividendos, alquileres, etc.
- **Capítulo 6. Enajenación de inversiones reales.** Se trata de ingresos por la venta de activos reales de propiedad pública.
- **Capítulo 7. Transferencias de capital.** Se incluyen aquellos ingresos sin contraprestación, que los entes públicos reciben de otros sujetos públicos o privados para realizar operaciones de inversión.
- **Capítulo 8. Activos financieros.** Ingresos derivados de la venta de acciones, reintegro de los préstamos que en su día concedió el sector público.

- **Capítulo 9. Pasivos financieros.** Hace referencia a la emisión de deuda pública a corto, medio o largo plazo, préstamos del exterior, etc.

Al igual que el gasto público, los nueve capítulos del estado de ingresos presupuestarios se agrupan en operaciones financieras (capítulos 8 y 9) y operaciones no financieras. Entre ellas se pueden distinguir los ingresos corrientes, que abarcan los capítulos 1 al 5, y los ingresos de capital, que incluyen los capítulos 6 y 7.

5.1.3. El Control Presupuestario

Las cuatro fases por las que, necesariamente, debe pasar la vida de cualquier presupuesto son las siguientes: elaboración, discusión y aprobación, ejecución, y control. Dado que la materia objeto de estudio es el control interno, nos centraremos en la fase de control del ciclo presupuestario.

La fase de control es la última fase del ciclo presupuestario, temporalmente solapada en parte con la fase anterior de ejecución. El control presupuestario puede revestir tres formas: un control interno del propio poder ejecutivo, un control judicial y un control parlamentario.

1) El **control interno o administrativo** es establecido por un órgano perteneciente a la Administración, pero independiente de los organismos gestores (en España y en Andalucía, lo compone el cuerpo de interventores de la Intervención General de la Administración del Estado). Dicho órgano realiza un control previo en todas y cada una de las fases de ejecución del presupuesto, vigilando la legalidad de la ejecución presupuestaria a través del control de la regularidad contable.

Este control, aunque indispensable, no es considerado suficiente, por lo que se complementa con otros dos elementos de control externos: el judicial y el parlamentario.

2) El **control judicial** corre a cargo del poder judicial, desde el que se nombra un tribunal especial con competencias exclusivas en materia presupuestaria (en España, el Tribunal de Cuentas). Su función consiste en vigilar la legalidad de la actividad

presupuestaria realizada por la Administración, velando por la regularidad contable y el destino de las cantidades gastadas.

3) El **control parlamentario o político** es realizado por el poder legislativo. El Parlamento, que ya había intervenido al inicio del ciclo presupuestario en la fase de discusión y aprobación, vuelve a hacerlo al final de dicho ciclo, comprobando si el ejecutivo ha seguido o no los mandatos presupuestarios.

El control constituye la última de las fases del ciclo presupuestario e incluye tanto a los gastos como a los ingresos, comprendiendo una serie de actividades de examen, comprobación, verificación y revisión, de la legalidad, la consecución de los objetivos previstos, el volumen de recursos utilizados y su coste a través del ejercicio de la actividad financiera.

El control se basa en garantizar a los órganos de representación popular y a los propios ciudadanos, que la actividad financiera desarrollada por el Ejecutivo, se acomoda a las normas vigentes del ordenamiento jurídico, satisface las necesidades públicas previstas y se gestionan adecuadamente a los escasos recursos. Se trata de reintegrar a la sociedad vía servicios, de la mejor forma posible, los recursos detraídos a través de los tributos.

Otra finalidad que persigue el control es mejorar la gestión interna mediante el seguimiento de las actividades por los responsables, corrigiendo las posibles desviaciones observadas, de modo que se facilite la consecución de las metas previstas en plazo.

Para que el ejercicio de la función de control pueda alcanzar su finalidad es preciso que reúna determinadas características:

- Independencia, en cuanto que el órgano de control deberá actuar de modo independiente, respecto del órgano controlado.
- Imparcialidad, de forma que el ejercicio de control debe efectuarse de modo objetivo y neutral, sin dejarse influir.
- Permanencia, ya que debe aplicarse de modo continuado, aunque en momentos y formas distintas.
- Efectividad: El control debe facilitar la información precisa y permitir la aplicación de sus recomendaciones
- Eficiencia: Su coste debe ser inferior a los beneficios

En relación al control de gastos es necesario analizar los siguientes puntos:

- A) Tipos de control
- B) Órganos de control
- C) El control financiero
- D) Las guías de fiscalización

A) Tipos de control

El control se puede clasificar en función de diversos criterios de aplicación diferenciando entre un ámbito objetivo por su finalidad, un ámbito subjetivo por el órgano competente para ejercerlo y los órganos a los que se extiende, y uno temporal por el momento en que se realiza.

➤ Según el criterio objetivo de su finalidad las formas de desarrollo del control del gasto público son:

- *Control de legalidad.* Es un control de naturaleza jurídica y persigue determinar el grado de adecuación a la normativa vigente, se extiende a verificar la existencia de crédito presupuestario adecuado y suficiente, si se ha seguido el procedimiento establecido y si el gasto está debidamente justificado.
- *El control de eficacia.* Mide el nivel de ejecución de los objetivos previamente establecidos, es de naturaleza política y tiene varios componentes complementarios de carácter social, económico, jurídico, etc. Mediante este control se comprueba el grado de consecución de los objetivos y actividades previstos.
- *El control de eficiencia y el control de economía.* Estos controles son de naturaleza económica y analizan el grado de utilización de los recursos disponibles y su coste de ejecución.

➤ Según el ámbito subjetivo de los órganos competentes para realizar el control se distingue:

- *Control interno o administrativo,* aquel control encomendado a órganos de la propia Administración. En este caso la competencia puede ser atribuida a los propios órganos de gestión como autocontrol, o a un órgano con competencia

en toda Administración Pública como la Intervención General de la Administración Pública (IGAE) dependiente del Ministerio de Economía y Hacienda.

- *Control externo*, realizado por el propio Parlamento mediante el denominado control parlamentario, que ejerce sobre la actividad total del gobierno y en particular sobre su actividad presupuestaria. Este control lo realiza a través de órgano especializado como el Tribunal de Cuentas.
- Según el ámbito temporal del momento en el que se realiza el control podemos distinguir entre:
- *Control previo*, que se produce antes de que la actividad objeto del control sea aprobada. Su objetivo es prevenir problemas paralizando aquellos expedientes que no reúnan las condiciones preestablecidas, se refiere exclusivamente a los aspectos de legalidad y financiero que realiza mediante el examen de todos los actos.
 - *Control de ejecución*, que se desarrolla simultáneamente a la producción de la actividad
 - *Control posterior*, que tiene lugar después que se haya realizado la actividad objeto de control. Persigue evaluar el modo de ejecución así como los resultados y su coste, se extiende a la actividad global mediante la realización de auditorías.

B) Órganos de control

El título V del TRLGHP de la Junta de Andalucía está dedicado en gran medida a la Intervención, regulando su función de control interno y contabilidad pública de la Comunidad Autónoma.

La función interventora tiene por objeto controlar todos los actos que den lugar al reconocimiento de derechos y obligaciones de contenido económico, así como los ingresos y pagos que de ellos se deriven; y la recaudación, inversión o aplicación en general de los caudales públicos, con el fin de asegurar que la administración de la Hacienda de la Comunidad se ajuste a la legalidad económica-presupuestaria y contable aplicable en cada caso.

Esta función interventora podrá ejercerse aplicando técnicas de muestreo o comprobaciones periódicas de los actos, documentos o expedientes relacionados con los gastos de personal. En este caso la Intervención General determinará los actos, documentos y expedientes sobre los que la función interventora podrá ser ejercitada mediante una muestra y no sobre el total de los expedientes, estableciendo los procedimientos aplicables para la selección, identificación y tratamiento de la muestra, de manera que se garantice la fiabilidad y la objetividad de la información y propondrá la toma de decisión que pueda derivarse del ejercicio de esta función.

La **Intervención General de la Junta de Andalucía**, con plena autonomía respecto a los órganos y entidades sujetos a fiscalización, tendrá el carácter de centro de control interno, directivo de la contabilidad pública de la Junta, y de control financiero.

El ejercicio de la función interventora comprenderá:

- a) La intervención crítica o previa de todo acto, documento, o expediente susceptible de producir derechos u obligaciones de contenido económico o movimiento de fondos y valores.
- b) La intervención formal de la ordenación del pago.
- c) La intervención material del pago.
- d) La intervención de la aplicación o empleo de las cantidades destinadas a obras, suministros o adquisiciones y servicios, que comprenderán tanto la intervención material como el examen documental.

Son inherentes a la función interventora estas otras funciones:

- a) Interponer los recursos y reclamaciones que autoricen las disposiciones vigentes.
- b) Recabar de los órganos competentes, cuando la naturaleza del acto, documento o expediente a intervenir así lo requiera, los asesoramientos jurídicos y los informes técnicos que considere necesarios, juntamente con los antecedentes y documentos precisos para el mejor ejercicio de esta función.
- c) La comprobación de los efectivos de personal y las existencias de metálico, valores y demás bienes de todas las dependencias y establecimientos de la Junta.

A la Intervención General de la Junta, como centro directivo y gestor de la contabilidad pública de la Comunidad, le corresponde también:

- 1) Someter a la decisión del Consejero de Hacienda el Plan General de Contabilidad de la Junta, sus organismos, instituciones y empresas, al objeto de su posible coordinación y articulación en el Plan General de Contabilidad del sector público estatal.
- 2) Promover el ejercicio de la potestad reglamentaria en orden a la determinación de la estructura, justificación, tramitación y rendición de las cuentas y demás documentos relativos a la contabilidad pública, pudiendo dictar las circulares e instrucciones que le permitan las leyes y los reglamentos.
- 3) Aprobar los planes parciales o especiales de contabilidad pública que se elaboran conforme al plan general.
- 4) Inspeccionar la contabilidad de los organismos, instituciones y empresas así como dirigir las auditorias de las mismas.
- 5) Formar la Cuenta General.
- 6) Examinar, formular observaciones y preparar las cuentas que hayan de rendirse al Parlamento de Andalucía, al Tribunal de Cuentas y a la Cámara de Cuentas de Andalucía.
- 7) Recabar la presentación de las cuentas, estados y demás documentos sujetos a un examen crítico.
- 8) Centralizar la información, deducida de la contabilidad de los organismos, instituciones y empresas que integran el sector público de Andalucía.
- 9) Elaborar las cuentas económicas del sector público de Andalucía, de acuerdo con el sistema español de cuentas nacionales.
- 10) Vigilar e impulsar las oficinas de contabilidad de todos los órganos de la Junta.
- 11) Someter a la aprobación del Consejero de Hacienda la imposición de las sanciones que reglamentariamente se determinen por falta de rendición de cuentas, notable retraso en ellas o rendirlas con graves defectos.

Las cuentas y la documentación que deban rendirse al Parlamento de Andalucía, Tribunal de Cuentas y Cámara de Cuentas se formarán y cerrarán mensualmente excepto las correspondientes a los organismos, instituciones y empresas, que lo serán anualmente.

La contabilidad pública queda sometida a verificación ordinaria o extraordinaria a cargo de funcionarios dependientes de la Intervención General de la Junta, y de los

que, en su caso, designe el Tribunal de Cuentas y la Cámara de Cuentas de Andalucía.

La Consejería de Hacienda enviará, trimestralmente, al Parlamento de Andalucía, a efectos de información y estudio por la Comisión de Hacienda y Presupuestos, y publicará en el Boletín Oficial de la Junta de Andalucía los siguientes datos:

- a) Las operaciones de ejecución del Presupuesto.
- b) La situación y movimiento de la Tesorería, tanto por operaciones presupuestarias como extrapresupuestarias.
- c) Los demás que se consideren de interés.

La Cuenta General comprenderá todas las operaciones presupuestarias, patrimoniales y de Tesorería llevadas a cabo durante el ejercicio por la Junta, sus organismos, instituciones y empresas.

C) El Control Financiero

El control de carácter financiero tiene por objeto comprobar el funcionamiento económico-financiero de la Administración de la Junta, de sus entidades instrumentales, de las instituciones, los consorcios y fundaciones, así como el de las Corporaciones de Derecho Público cuyos presupuestos hayan de ser aprobados por alguna de sus Consejerías.

Este control se efectuará mediante procedimientos y técnicas de auditoría, en los siguientes casos:

- a) Las agencias públicas empresariales, agencias de régimen especial, sociedades mercantiles del sector público andaluz, consorcios y fundaciones. En este caso el control se referirá tanto a la total actuación del ente, como a aquellas operaciones individualizadas y concretas que por sus características, importancia o repercusión puedan afectar al desenvolvimiento económico-financiero del mismo.
- b) Las sociedades mercantiles, empresas, entidades y particulares por razón de las subvenciones, créditos, avales y demás ayudas concedidas por la Junta o por sus organismos. En estos casos el control tendrá por objeto determinar la situación

económico-financiera de la entidad, y la inspección de las inversiones realizadas con créditos avalados por la Tesorería de la Junta, y/o de las ayudas concedidas por ésta.

c) Las Corporaciones de Derecho Público cuyos presupuestos deban ser aprobados por alguna de sus Consejerías.

Este control podrá realizarse siguiendo las directrices de la Intervención General, en los plazos o períodos que la trascendencia de la operación u operaciones a controlar y del ente sujeto al mismo hagan aconsejable, y en todo caso, como mínimo, una vez al año.

Cuando la importancia de las operaciones individualizadas y concretas así lo aconseje, el control financiero podrá ejercerse, total o parcialmente, antes de que tales operaciones se formalicen o concierten.

El Control Financiero permanente queda reflejado en el TRLGHP de la Junta de Andalucía, que establece la posibilidad de someter a control financiero permanente a determinados órganos o servicios en los que se considere adecuada dicha fórmula de control. Constituye el control regular posterior sobre la totalidad de las operaciones de contenido económico del ente sujeto al mismo, con un triple objetivo:

- Comprobación del cumplimiento de la legalidad y de las normas y directrices de aplicación.
- En su caso, examen de las cuentas anuales, con objeto de emitir un dictamen sobre si las mismas se gestionan y presentan de acuerdo con los principios, criterios y normas contables aplicables al efecto.
- Examen y juicio crítico sobre la gestión de los programas asignados al ente y organismo sujeto a control, con objeto de verificar si su ejecución se ha desarrollado en forma económica, eficaz y eficiente.

Para llevar a cabo estos objetivos, en el caso de los centros sanitarios públicos, la Intervención General de la Junta de Andalucía utiliza técnicas de control orientadas en una doble dirección:

- Comprobación del cumplimiento de la legalidad económico-presupuestaria y contable y de las normas y directrices de aplicación, a través de las denominadas "auditorías de cumplimiento".

- Examen y juicio crítico sobre si la gestión de los gastos de los centros se ha desarrollado de forma económica, eficaz y eficiente, mediante las correspondientes "auditorías operativas".

Las **agencias públicas empresariales** y sociedades mercantiles del sector público andaluz que se encuentren sometidas a control financiero permanente deberán contar con unidades propias de control interno, atendiendo al volumen de su actividad o a otras razones justificadas que así lo aconsejen. No obstante, estas entidades podrán ser sometidas a auditorías externas contratadas por la Consejería correspondiente.

En los casos que tales entidades no estuvieran sometidas a control financiero permanente deberán recabar de la Intervención General de la Junta de Andalucía un informe previo a la contratación de las auditorías.

D) Las Guías de Fiscalización: Normas de obligado cumplimiento

La homogeneización de las actuaciones fiscalizadoras dentro de propia Institución de control ha de entenderse como un proceso de racionalización de los distintos procedimientos fiscalizadores y se configura como un garante de calidad en la realización de los trabajos y como un mecanismo que proporciona eficacia en el desarrollo de las tareas fiscalizadoras.

En este sentido las Guías de Fiscalización constituyen el marco de actuación donde han de encuadrarse las distintas fiscalizaciones. Éstas contribuyen a mejorar la calidad y homogeneidad de los trabajos de fiscalización y deben identificar, para cada materia, los procesos contables y administrativos que su regulación conlleve, así como una identificación de los objetivos operativos perseguidos.

Aunque las Guías se hicieron pensando fundamentalmente en los órganos de control, a lo largo del tiempo se ha puesto de manifiesto que la mayoría de las unidades administrativas gestoras de la Junta de Andalucía las vienen utilizando para la tramitación de los correspondientes expedientes de gastos, como norma de procedimiento comúnmente aceptada por todos.

En aquellos órganos gestores sometidos a fiscalización permanente, la utilización de estas Guías es fundamental como sistema de control interno en el proceso administrativo de la organización. Para cada uno de los apartados que se detallan a continuación la Guía establece una ficha en la que aparece

- La descripción del trámite a realizar
- Referencia normativa que se debe cumplir
- Un apartado de observaciones, que incluye los aspectos más destacados de esa referencia normativa.

	Consejería de Hacienda y Administración Pública	Guías de Fiscalización y Control	
ÍNDICE GENERAL POR BLOQUES			
BLOQUE 1. CONTRATACIÓN GUÍA 1.1. CONTRATO DE OBRAS GUÍA 1.2. CONTRATO DE CONCESIÓN DE OBRA PÚBLICA GUÍA 1.3. CONTRATO DE GESTIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS GUÍA 1.4. CONTRATO DE SUMINISTRO GUÍA 1.5. CONTRATO DE SERVICIOS GUÍA 1.6. CONTRATOS DE COLABORACIÓN ENTRE EL SECTOR PÚBLICO Y EL SECTOR PRIVADO GUÍA 1.7. PROCEDIMIENTOS COMUNES EN EL ÁMBITO DE LA CONTRATACIÓN GUÍA 1.8. CONTRATOS PATRIMONIALES			
BLOQUE 2. SUBVENCIONES Y TRANSFERENCIAS GUÍA 2.1. SUBVENCIONES GUÍA 2.2. PROCEDIMIENTOS DE REINTEGRO DE SUBVENCIONES GUÍA 2.3. TRANSFERENCIAS			
BLOQUE 3. EMPRESAS PÚBLICAS GUÍA 3.1. ENCOMIENDAS DE GESTIÓN			
BLOQUE 4: GASTOS DE PERSONAL GUÍA 4.1. NOMINAS GUÍA 4.2. VARIACIONES			
BLOQUE 6. PROCEDIMIENTOS ESPECIALES GUÍA 6.1. CONVENIOS GUÍA 6.2. EXPROPIACIONES GUÍA 6.3. CONVALIDACIÓN DE GASTOS GUÍA 6.4. DISCREPANCIAS GUÍA 6.5. PAGOS EN MONEDA EXTRANJERA GUÍA 6.6. EJECUCIÓN DE RESOLUCIONES JUDICIALES GUÍA 6.7. MODIFICACIONES PRESUPUESTARIAS			

Fuente: Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Andalucía

5.2. LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN

5.2.1. Concepto de Contabilidad de Gestión

La Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), señala la siguiente definición de contabilidad de gestión y de costes con sus consiguientes connotaciones diferenciadas:

La **Contabilidad de Gestión** es una rama de la contabilidad, que tiene por objeto la captación, medición y valoración de la circulación interna, así como su racionalización y control, con el fin de suministrar a la organización la información relevante para la toma de decisiones empresariales.

La **Contabilidad de Costes o contabilidad Analítica** es una de las herramientas utilizadas por la contabilidad de gestión, que se centra en la formación de precios y costes de los servicios o productos que ofrece la empresa. Uno de los objetivos específicos de la contabilidad analítica es la de obtener información para el cálculo de los costes, la valoración de las existencias y el análisis del proceso de generación del resultado contable.

La contabilidad de Gestión aporta información para poder adoptar decisiones relativas a:

- El establecimiento de tarifas o precios de venta de los productos y servicios.
- La organización del proceso, informando de la marcha de la empresa y de cada una de sus partes.
- La optimización de la capacidad existente. El mejor aprovechamiento de los medios disponibles, humanos, materiales, técnicos o financieros. Este aprovechamiento va orientado hacia una mayor productividad y rendimiento, así como evitar capacidad ociosa.
- La asignación de responsabilidades y la motivación e incentivación de las personas que pueden influir en los resultados de los centros de responsabilidad.
- Evaluación de inversiones, ingresos y costes.

Para García Alegre (2000) el cálculo del coste de los servicios públicos aporta un valor añadido a la gestión de dichos servicios por varios motivos:

- a) De la gestión del cálculo de los costes se derivan posibilidades de mejora en la eficiencia, que pueden generar recursos que permitan prestar más y/o mejores servicios sin incrementar la presión tributaria.
- b) Las dificultades derivadas de la gestión de la información de los costes se puede evitar planificando las actuaciones a medio plazo, y utilizando herramientas de la nueva gestión pública, como la descentralización de la gestión, y responsabilizando al gestor de la prestación de los servicios y de una eficiente gestión económica.
- c) El cálculo de costes es un mandato de los ciudadanos a las administraciones públicas a través de la legislación vigente que tiene la finalidad de mejorar la eficiencia, rendir cuentas y ser la base para establecer las tarifas.
- d) El conocer la realidad puede suponer costes, pero probablemente mucho mayores son los costes de su desconocimiento.

La contabilidad de gestión aglutina un conjunto de procedimientos que guían no sólo el control del resultado, sino también impulsan ciertas conductas de los que toman decisiones, para que actúen lo más eficientemente posible y, así alcanzar los objetivos de la organización a partir de los recursos disponibles.

En este sentido los **elementos** de un sistema de información de contabilidad de gestión son:

- 1) La definición de los objetivos enmarcados dentro de la estrategia de la organización, ya que solo cuando se han formulado objetivos se puede planificar a largo plazo, presupuestar a corto plazo y es cuando tendrá sentido la función de control.
- 2) La estructura organizativa, cuya disposición deberá facilitar la convergencia entre las decisiones que tomen las personas que formen parte de la organización y los objetivos de la misma. Esto supone definir el organigrama, las funciones por departamento y por persona, nombramiento de responsables para los distintos centros, etc.
- 3) El sistema de información deberá facilitar la gestión de cada responsable y permitir la corrección de aquellas variables que interese modificar para mejorar la eficacia de la empresa.
- 4) Un sistema de indicadores de control por centro de responsabilidad que sirva de guía de cada responsable y que permita su evaluación, con objeto que sea

revisado el comportamiento de la estructura organizativa. Esto abarcaría el campo de actuación tanto de la estadística descriptiva como de la inferencia estadística.

Este importante papel que se ha descrito de la contabilidad de gestión puede y debe proyectarse en el ámbito sanitario. En nuestro país la sanidad es una de las competencias transferidas por el gobierno central, que como ya se ha comentado en el capítulo anterior representa el mayor peso específico en los presupuestos de las comunidades autónomas. Esto, unido a los cambios en el entorno sanitario influye en los procesos y el desarrollo de los sistemas informativos contables. Por ello, la contabilidad de gestión en la sanidad debe dar respuesta a los actuales retos planteados.

5.2.2. Clasificación de los costes

Todo proceso de producción exige el consumo de factores productivos para la obtención del producto. La problemática económica y contable que se plantea es la valoración.

Pedersen (citado por Fernández Pirla, 1983) define los costes como *"el consumo valorado en dinero de bienes y servicios para la producción que constituye el objetivo de la empresa"*.

Otros autores también asimilan el concepto de coste a la idea de sacrificio. Así el profesor Aguirre Sádaba (1995) afirma que *"el coste de producir cualquier bien o servicio viene representado por el valor de factores sacrificados en su obtención."*

El coste se define como la expresión monetaria de los consumos de factores aplicados a la actividad productiva, esto es, como el valor de las cantidades de factor incorporadas al proceso productivo.

El análisis de los costes comprende tres momentos o fases que a juicio del profesor Guatri (citado por Fernández Pirla, 1983) son: clasificación, localización e imputación:

- La fase de clasificación se corresponde con el conjunto de procedimientos y técnicas de agrupación de costes, según las características físicas y económicas de los factores que las han producido. Así hablamos de costes de materias primas, amortizaciones, mano de obra, etc.
- La segunda fase está relacionada con la localización de los costes o distribución de ellos entre los centros o secciones a los que el proceso productivo se encuentra vinculado.
- La última fase comprende la imputación o atribución de los costes a los objetos o unidades de producto obtenidos.

Las tres fases mencionadas están presentes en todo análisis real del coste de la empresa. El conocimiento de los elementos integrantes del coste, el de los centros o lugares en los que los consumos necesarios para la obtención de productos tienen lugar y, por último, el de la propia corriente de bienes y servicios obtenidos, deben ser objeto de un presupuesto previo, indispensable para valorar el proceso general de formación del coste.

Corresponde a la Contabilidad interna el análisis y representación del proceso de formación de costes y medición de la productividad de la explotación. El proceso de formación del coste se puede sintetizar en el siguiente cuadro.

Materias primas Mano de obra Energía Componentes	Costes generales industriales		Costes generales admon y venta	Costes Financieros	Coste de empresa
	Coste básico o directo	Coste Industrial	Coste de Explotación		

Fuente: Fernández Pirla, 1983

Coste directo o básico: Está constituido por aquellos elementos primarios que se funden en el proceso productivo, cuya medida y vinculación a cada producto puede conocerse con exactitud.

Los costes indirectos o costes industriales de explotación: Son aquellos cuya imputación a productos o líneas de productos concretos se realiza según diversos criterios de distribución.

Los costes generales de administración y ventas: Son los costes de personal administrativo, teléfonos, electricidad, marketing, directivos, así como aquellos costes necesarios para poner los productos en el mercado.

Los costes financieros: Son aquellos que se originan como consecuencia de la utilización de financiación tanto propia como ajena. Si bien en la práctica contable únicamente se imputan los costes financieros a consecuencia de la financiación ajena.

Desde un punto de vista económico el coste no tiene por qué coincidir necesariamente con el precio pagado por un factor:

- El coste debe incorporar, además del precio pagado por los factores, todos los demás gastos originados por su adquisición, conservación y consumo como el transporte, comisiones, gastos de almacenamiento y manutención, el interés financiero del capital invertido, etc.
- El coste, en su sentido económico, debe reflejar el valor de los consumos en el momento de su imputación a la actividad productiva, valor que puede no coincidir con el precio pagado por él, debido a las oscilaciones de los precios en el mercado. Así pues, desde el punto de vista económico, lo correcto es valorar las imputaciones a precios de reposición y no a los precios históricos o de adquisición.
- Por otra parte existe el llamado **coste de oportunidad** del factor, que sería la retribución que podría obtenerse de dicho factor si se le destinase a su mejor empleo alternativo. Así sucede con el trabajo del empresario individual, con el interés del capital propio invertido en el negocio, la renta de sus locales, etc.

El coste total de producción de un bien o servicio es, pues, el equivalente monetario de todos los factores consumidos en la obtención del mismo. El coste total está integrado por el **coste fijo** (CF) y el **coste variable** (CV).

Los costes fijos son aquellos costes que no dependen del volumen de actividad de la empresa, y por tanto permanecen invariables en el corto plazo ante un cambio en la producción.

Los costes variables son aquellos que dependen del volumen de actividad, y por tanto varían ante variaciones en los niveles de producción.

- El coste total medio unitario es el cociente entre el coste total y el número de unidades producidas correspondiente a dicho coste total:

$$CMe = CT/Q$$

- El coste variable medio es el cociente entre el coste variable y el volumen de producción correspondiente:

$$CV Me = CV/Q$$

- El coste marginal es el efecto o variación producida en el coste total como consecuencia de incrementar la producción en una unidad mas:

$$CMa = \text{Incremento CT} / \text{Incremento producción}$$

5.2.3. La medición de la actividad sanitaria para la contabilidad de gestión.

En relación con la contabilidad de gestión de un centro sanitario es necesario conocer previamente:

- ❖ La actividad de los centros sanitarios
- ❖ La medición del producto sanitario

❖ La actividad en los centros sanitarios

Según la AECA (1997) de acuerdo con la Adaptación sectorial del Plan General de Contabilidad a las Empresas de Asistencia Sanitaria, las actividades sanitarias se clasifican en:

- A) Actividades hospitalarias: Son los servicios de hospitalización prestados principalmente a pacientes internos bajo la supervisión de personal sanitario.
- B) Actividades médicas: Son las consultas y tratamientos realizados por médicos a pacientes por lo general externos, con independencia del lugar donde se realice la consulta.
- C) Actividades odontológicas.
- D) Otras actividades sanitarias. Son aquellas actividades relacionadas con la salud, no realizadas en hospitales y por personal no facultativo pero habilitado para tratar a pacientes, tal es el caso del servicio de ambulancias, análisis clínicos, anatomía patológica, etc.

En definitiva, un centro sanitario puede ser identificado como una empresa multiproducto, de forma que en un hospital el alta hospitalaria será el punto final de un episodio de hospitalización, fruto de la combinación de diferentes productos intermedios que se han definido en función de las necesidades del paciente y de la estructura hospitalaria disponible.

De lo expuesto anteriormente se desprende que las necesidades de información en relación a la contabilidad analítica son enormes con objeto de realizar una gestión eficaz de los recursos. Esta necesidad supone crear instrumentos y mecanismos que permitan medir el servicio sanitario prestado a diferentes niveles y de esta manera acercar la gestión y la responsabilidad, respecto a la aplicación de los recursos, a los agentes que deben tomar las decisiones, permitiendo evaluar en todo momento: la eficacia (grado de cumplimiento de los objetivos fijados), y la eficiencia (cumplimiento máximo de los objetivos fijados con el consumo mínimo de inputs).

Para poder alcanzar sus objetivos, la contabilidad de gestión precisa de una serie de requisitos mínimos, que son:

- Un catálogo de productos.
- Un catálogo de inputs.
- Una lista de nóminas.
- Un inventario de activos fijos y amortización de los mismos.
- Un inventario de existencias.

La definición de categorías de pacientes es imprescindible para el conocimiento de la producción médica, sin duda una parte sustancial de la producción hospitalaria.

Disponiendo de un Sistema de Clasificación de Pacientes (SCP), la casuística hospitalaria o Case Mix podría expresarse como un vector compuesto por el volumen de cada tipología de pacientes atendida.

Para que un SCP sea una buena medida de la producción de hospitalaria, el criterio de clasificación de los pacientes debería ser el volumen de recursos hospitalarios consumidos.

La cronología en la evolución de los SCP se puede hacer bajo el siguiente análisis:

- 1) La *lista A de la CPHA* (Comission on Profesional and Hospital Activities). Este sistema fue creado en EEUU y está basado en la obtención de grupos de pacientes con la misma estancia media hospitalaria. Este SCP es un precursor de los GRDs.
- 2) El *Disease Staging* (DS) fue desarrollado por Gonella JS a partir del concepto de la progresión de la enfermedad por diferentes estadios, en el caso de cáncer. Los criterios utilizados eran de severidad o gravedad en el transcurso de la enfermedad, siendo una clasificación cuyo objetivo es la isogravedad.
- 3) El *Acute Physiology and Chronic Health Evaluation* (APACHE II). Este sistema se aplicó en las unidades de cuidados intensivos con un valor pronóstico. La construcción siguió la misma metodología que los anteriores, a partir del criterio médico, estableciendo un orden según 33 criterios clínicos y biológicos y fue completado con una evaluación de las enfermedades crónicas presentes en los 6 meses previos al ingreso.
- 4) El *Severity Index* (SI), desarrollado en la Universidad de Hopkins es un sistema de iso-severidad. A diferencia de su precedente, fue concebido como un sistema de clasificación que, juntamente con la gravedad, tuviera en consideración el valor predictivo del consumo de recursos. Su desarrollo estuvo muy vinculado a las críticas de las primeras versiones de GRD, la no inclusión del grado de severidad de los pacientes en un mismo GRD.
- 5) Los *Patient Management Categories* (PMC), fueron desarrollados en Pennsylvania. Se construyó a partir de la opinión y consenso entre expertos, en el tratamiento clínico deseable a los pacientes, independientemente de la variabilidad existente en la realidad de un medio determinado, para lo cual considera el motivo de ingreso hospitalario además del diagnóstico.
- 6) Los *Grupos Relacionados con el Diagnóstico* (GRD) que fueron desarrollados por la Universidad de Yale, están basados en criterios de iso-consumos, es decir están contruidos como grupos de pacientes homogéneos en cuanto al consumo de recursos. Actualmente constituye el SCP más extendido en nuestro país.

Si hablamos de producto hospitalario, para Mercè Casas (1991), la finalidad de la contabilidad basada en el Case Mix es proporcionar un cuadro financiero completo de los costes de tratar a pacientes específicos agrupados en clases similares basadas en el uso de recursos. Un sistema de contabilidad de costes basado en el Case Mix proporciona una imagen integrada de las consecuencias económicas de suministrar cuidados a determinados pacientes. Para conseguir estos objetivos, el sistema de contabilidad requiere tres entradas básicas:

- 1- Los datos clínicos deben ser suficientes para determinar la asignación a Grupos Relacionados con el Diagnostico (GRD) como una de las definiciones mas completas de producto hospitalario.
- 2- Se precisa de un “registro de prestaciones” que describa los servicios diagnósticos y terapéuticos suministrados a cada paciente.
- 3- Por último el presupuesto general del hospital debe estar dividido entre los dos centros de atención al paciente: directa e indirecta.

Estos GRDs que como ya hemos comentado, se constituyen como un sistema de clasificación de pacientes relacionados por el diagnostico, con un significado clínico, y homogéneos en cuanto a consumo de recursos (isoconsumo), pueden ser tomados como definición válida de producto a efectos de gestión.

El resultado de este proceso es un perfil detallado de costes y servicios requeridos por pacientes agrupados en líneas de productos. Estos son usados por los administradores de los servicios clínicos para establecer presupuestos para su funcionamiento y para proyectar las demandas que la propia organización del servicio impone a los diversos departamentos.

La elaboración de un **sistema de contabilidad de costes basado en la casuística** requiere de un análisis de respuesta a los siguientes interrogantes:

a) ¿Cuál es el modelo de interrelación de la información?

La relación de los distintos flujos de información a incorporar en un modelo de costes por productos hasta llegar a una base de datos que relacione los items de coste con cada paciente individual requiere de la existencia de tres módulos básicos de información, que son:

1º) El Módulo de registro de altas, que debe contener los ítems que permitan la identificación individual de cada proceso asistencial de hospitalización, y aquellas variables demográficas, diagnósticas y terapéuticas necesarias para la asignación de cada proceso a un grupo relacionado con el diagnóstico.

2º) El Módulo de registro de prestaciones, debe contener las variables que permitan la identificación individual de los pacientes/episodios y aquellas otras variables necesarias para describir el número y tipo de prestaciones que han sido realizadas desde cada centro de coste que se tome en consideración.

3º) El Módulo de Contabilidad, que consiste en un sistema de contabilidad analítica departamental, en el cual se haya producido la asignación directa de costes a centros de costes, sin que se hayan producido imputaciones posteriores entre centros.

b) ¿Qué modelo de costes elegir?

El modelo de costes debe definir:

- Qué costes se incorporan.
- Hacia qué soporte final se destinan los costes incorporados al modelo.
- De qué forma se destinan los costes desde la cuenta de explotación hacia los soportes finales de costes.

Esta definición lleva implícita la elección entre diversas opciones, las cuales se detallan a continuación:

1) Primera Opción: Referida a la elección de un sistema de costes totales o un sistema de costes parciales.

Los costes directos son aquellos costes en los que incurre un hospital y que pueden ser directamente atribuidos a un episodio o paciente en concreto (sistema de Direct Costing).

Los costes indirectos, desde una perspectiva de costes por pacientes son aquellos que, independientemente de la sofisticación de los sistemas de información, sólo pueden ser imputados a episodios individuales a partir de una base arbitraria de reparto. Si se opta por asignar tanto los costes directos como indirectos estamos ante un sistema de Full Costing.

2) Segunda Opción: Hace referencia al soporte de los costes y pueden ser las siguientes:

Cálculo de costes por producto mediante la obtención de costes por pacientes. Debido a su exhaustividad, esta opción requiere un elaborado proceso de recogida y elaboración de información.

Cálculo de costes por GRD, dónde se intenta estimar costes medios por grupos de patología. Asignando los costes de hospitalización desde los centros de costes hacia los GRD mediante la elaboración de una matriz de asignación directa.

Los costes por GRD son una opción más manejable que los costes por paciente, pero menos exhaustiva en cuanto a información obtenida.

3) Tercera Opción: Considera si se va a construir un modelo de costes históricos o un modelo de costes estándar.

Los costes históricos por producto indican los costes en que se ha incurrido realmente para elaborar el producto. Pudiéndose utilizar técnicas tanto de costes directos como de costes totales.

Un sistema de costes estándar muestra el coste por producto que debería ser. En este sistema los costes del producto se calculan antes de que se produzca el hecho que los origina, basándose en estimaciones sobre lo que deberían ser esos costes.

Los costes estándar son un instrumento potente para la toma de decisiones, siempre y cuando sean razonablemente precisos, pudiéndose obtener un control efectivo analizando las desviaciones entre los costes reales y los costes estándar.

En el marco de un sistema sanitario financiado públicamente, una de las principales aplicaciones de los sistemas de costes es mejorar los instrumentos de gestión interna a nivel de hospital y, en especial, las técnicas de control de gestión. Para cumplir este objetivo es recomendable optar por un sistema de costes que tenga las siguientes características:

- Costes por producto, tomando la asistencia ofrecida a cada paciente individual como objeto de coste. Posteriormente, y por agregación, pueden tomarse como objeto de costes a los GRD.
- Que se trate de un sistema de costes directos y no de costes totales.

Las ventajas de optar por un sistema de costes como el expuesto en el párrafo anterior se justifican en los puntos siguientes:

- ✓ A efectos de control de gestión, los costes por paciente permiten detectar variabilidades en el consumo de recursos dentro de un mismo GRD. Estas variabilidades pueden ser analizadas tanto en términos agregados como distinguiendo los distintos servicios implicados.
- ✓ Un sistema de costes directos se ajusta mejor que un sistema de costes totales por tres motivos:
 - Elimina la arbitrariedad de los criterios de imputación de los costes indirectos, basados en promedios y extrapolaciones lineales.
 - La imputación de costes indirectos distorsiona el análisis de homogeneidad de costes intra-GRD al introducir incrementos lineales de costes medios.
 - Un sistema de full costing es útil en un sistema sanitario de Case Mix para fijar precios o tarifas, pero no contribuye a la clarificación de responsabilidades económicas ni por departamentos ni por tipologías de pacientes o agrupación de líneas de producto.

Así pues como forma de aplicar el potencial de los sistemas de costes por producto en nuestro entorno, se propone un modelo de contabilidad de costes por paciente que opte técnicamente por el sistema de costes directos reales. El modelo de contabilidad de costes por producto (tomando a los GRD como definición de producto), resulta entonces de la agregación por tipo de casos de los costes por paciente.

El concepto de gestión matricial aplicado en los hospitales fue propuesto por primera vez en 1972 por Duncan Neuhauser (citado por Mercè Casas, 1997) afirmando

“La existencia, tanto de la jerarquía (coordinación vertical) a través de la departamentalización y la cadena formal de mando, como de la relación lateral simultánea (coordinación horizontal), se denomina organización matricial “.

Una de las características de este tipo de organizaciones consiste en las líneas duales de responsabilidad y autoridad.

- La primera área de responsabilidad pertenece a los médicos que son los administradores del proyecto.
- El segundo grupo responsable de los resultados de operación es el de los administradores de los centros de productos intermedios, (administradores del laboratorio, cocina, banco de sangre, etc.), y que son responsables ante el Director General de la eficiencia con la que se suministran los servicios específicos solicitados por los médicos.

Esta supone que en la organización se crea una matriz desde donde se puede controlar la gestión del suministro de atención al paciente por líneas definidas de productos, de forma que, y a modo de ejemplo si el coste promedio del tratamiento de un tipo específico de paciente (GRD) ha aumentado de un año a otro, se pueden examinar las razones de la diferencia según tres factores:

- Recursos por caso, cuya responsabilidad es del personal médico.
- Precio unitario del recurso.
- Y eficiencia del recurso.

En los dos últimos factores los sistemas de información de variaciones podrían aislar la causa y el personal administrativo tendría que justificar los precios más altos o explicar la disminución de la eficiencia.

❖ La medición del producto sanitario

En las empresas de servicios el producto se identifica, de manera muy estrecha, con el servicio mismo que se presta en cada momento, siendo el gran problema en este tipo de empresas el establecer un consenso acerca de cuáles son los diferentes procesos productivos y cómo se miden.

Para autores como Mercè Casas (1991), un hospital es una empresa de múltiples productos, donde cada uno de ellos consiste en múltiples bienes y servicios. Su línea de productos es potencialmente tan amplia como el número de pacientes que atiende. Aunque cada paciente es único, presenta ciertos rasgos diagnósticos y terapéuticos comunes a otros pacientes, que determinan el tipo y el nivel de los servicios recibidos. Un método para identificar los productos consiste en determinar cuales son los factores importantes para predecir la cantidad y el tipo de bienes y servicios suministrado a los pacientes. Las diferentes combinaciones de los diversos niveles de estos factores importantes (por ejemplo edad, diagnóstico, procedimientos quirúrgicos, est.) describen las clases de pacientes como productos similares.

Se puede demostrar que en la atención hospitalaria, aún en el caso de enfermedades bien conocidas para las que existe un gran consenso entre los profesionales de la salud sobre el proceso terapéutico correcto, se producen variaciones muy significativas en los costes.

Una primera aproximación a la definición del producto hospitalario nos llevaría a tratar de identificar los diferentes servicios que presta el hospital (radiografías, análisis, intervenciones quirúrgicas, estancias hospitalarias, menús, etc.). Esta teoría supone al hospital como una empresa multiproducto, llegando a considerar que el hospital genera tantos productos como pacientes diagnostica, trata, etc. Esta visión incorpora una de las más importantes dimensiones del producto hospitalario: la tipología de los casos que atiende. La composición de los casos (la casuística o el case mix hospitalario) refleja la respuesta institucional frente a la diversidad de las exigencias de los pacientes y constituye el abanico de combinaciones de servicios que el hospital realiza.

Paralelamente a la problemática en cuanto a la definición del producto hospitalario ha sido la **medición de ese producto**. La actividad hospitalaria se ha expresado tradicionalmente en forma de actos asistenciales brutos (número de consultas, número de urgencias, etc.) y la unidad de medida de la actividad de hospitalización más ampliamente extendida ha sido la estancia. Asimismo, se asignaba un valor expresado en estancias al resto de actividades...

En los últimos decenios, tanto el Estado español como en el ámbito autonómico, han surgido iniciativas para homogeneizar las actividades realizadas en las distintas áreas de los hospitales (hospitalización, consultas externas, urgencias y procedimientos diagnósticos y terapéuticos) con la finalidad de poder establecer comparaciones entre centros y como mecanismo de fijación de objetivos y de financiación de los servicios.

La práctica generalización de los informes de alta de pacientes, con su Conjunto Mínimo Básico de Datos (CMBD) ha sido esencial para mejorar los resultados medidos a través de la estancia media por proceso.

Igualmente, la Clasificación Internacional de Enfermedades (CIE-9- MC) ha permitido codificar los diagnósticos de los pacientes facilitando la identificación selectiva de casos clínicos, lo que ha supuesto un avance importante para la docencia y la investigación.

Desde el año 1997 el Ministerio de Sanidad y Consumo en colaboración con el INSALUD y las Comunidades Autónomas, está llevando a cabo el *Proyecto Análisis y Desarrollo de los GDR en el Sistema Nacional de Salud*. Entre los objetivos de este proyecto se encuentra el desarrollo de una metodología homologada para la

imputación de costes, donde se describen los diferentes centros de coste, entre ellos, las Unidades de Enfermería.

El objetivo principal de este proyecto es evaluar el sistema de agrupación de GDR, para su utilización como herramienta de financiación o presupuestación en el Sistema Nacional de Salud.

Entre los objetivos específicos del proyecto, se encuentran:

- Conocer la variabilidad intragrupo de los GDR obtenidos en función de la codificación de las altas hospitalarias en el Sistema Nacional de Salud.
- Proponer la redefinición del sistema de clasificación de GDR para su adecuación y utilización en nuestro entorno.
- Desarrollar un catálogo general de procesos, basado en la medición del case-mix, para su utilización como sistema de financiación.
- Desarrollar una metodología homologada para la imputación de costes.
- Desarrollar una metodología para la definición de los productos intermedios.

En el campo de la planificación y gestión de los servicios sanitarios, la utilidad esencial de un **sistema de clasificación de pacientes** basado en la casuística es la posibilidad de estandarizar los indicadores de funcionamiento brutos para eliminar el efecto de dicha casuística como factor de confusión y así poder efectuar comparaciones válidas entre centros y servicios.

Para poder llevar a cabo este cometido es preciso fijar normas o **estándares**. En la práctica se hace de dos formas:

- establecer valores ideales o
- emplear magnitudes promedio

Normalmente se utilizan como patrón de referencia los valores promedio de todos los hospitales de un país o zona o los valores históricos del propio centro.

Los indicadores más comúnmente utilizados en los centros hospitalarios para medir el comportamiento de las estancias de los pacientes y su relación con los GRD son los siguientes:

- **Estancia Media Ajustada por la casuística del estándar (EMACe):** Es la estancia media que hubiera tenido el hospital atendiendo a la casuística del estándar en lugar de a la propia. Se calcula con la siguiente fórmula

$$\frac{(EMH * ALTAS E)}{TOTAL ALTAS E}$$

Donde:

(EMH * ALTAS E) se obtiene para cada GRD, multiplicando la estancia media del hospital para ese GRD por el número de altas del estándar en dicho GRD;
TOTAL ALTAS E: el producto se divide por el total de altas del estándar.

- **Estancia Media ajustada por el funcionamiento del estándar (EMAFe):** Estancia media que hubiera tenido el hospital aplicando en cada GRD a sus propios casos la estancia media del estándar. Se calcula de la siguiente forma:

$$\frac{(EME * ALTAS H)}{TOTAL ALTAS H}$$

Donde:

(EM E * ALTAS H): se obtiene para cada GRD, multiplicando la estancia media del estándar para ese GRD por el número de altas del hospital;
TOTAL ALTAS H: el producto se divide por el total de altas del hospital

- **Índice de Complejidad (IC):** Compara la casuística del hospital con la casuística del estándar. Es el cociente entre la estancia media ajustada por el funcionamiento del estándar y la estancia media del estándar. Se calcula de la siguiente forma:

$$\frac{EMAFe}{EM E}$$

Donde:

EMAFe es igual a la Casuística del hospital (CH) por el funcionamiento del estándar (FE) y la EM E es igual a la casuística del estándar (CE) por su funcionamiento (FE), el cociente entre ambas es igual a CH/CE
Un IC mayor a 1 indica una *mayor complejidad* (consumo de recursos) de los pacientes atendidos en el hospital

- **Índice de Estancia Media Ajustada (IEMA):** Compara, para la casuística del hospital, el funcionamiento del hospital con respecto al funcionamiento del estándar. Su cálculo es el siguiente:

$$\frac{EM H}{EMAFe}$$

Donde:

EM H: es igual a la Casuística del hospital (CH) por su funcionamiento (FH) y la EMAFe es igual a la casuística del hospital por el (CH) por el funcionamiento del estándar (FE), el cociente entre ambas es igual a FH/FE, es decir comparación de funcionamientos:

Un IEMA *mayor a 1* indica un *peor funcionamiento* del hospital con respecto al estándar para la casuística del hospital.

Un IEMA *inferior a 1* indica un *mejor funcionamiento* del hospital

- **Descomposición de la diferencia de estancias medias:** Los indicadores anteriores permiten descomponer la diferencia entre la estancia media global del hospital y la del estándar en dos componentes: *diferencia debida a la casuística* y *diferencia debida al funcionamiento*. Se calcula de la siguiente forma:

$$(EM\ H - EM\ E) = (EMAFe - EM\ E) + (EM\ H - EMAFe)$$

Donde:

(EM H – EM E): Diferencia total

(EMAFe – EM E): Diferencia debida a la casuística

(EM H – EMAFe): Diferencia debida al funcionamiento

5.3. APLICACIÓN DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN CENTROS SANITARIOS

5.3.1. Objetivos de la contabilidad de gestión en los centros sanitarios

Durante las últimas décadas la demanda sanitaria está experimentando un constante aumento en los países desarrollados, lo que ha supuesto un incremento del gasto sanitario, que unido a la escasez de recursos ha producido la aparición de una filosofía de racionalización de tales recursos.

Para Felguera Martínez-Alarcón (2002) la mejora del sistema sanitario público pasa por optimizar la gestión y dotarlo de suficiencia financiera. Con tal motivo, se ha intentado avanzar introduciendo elementos de eficiencia económica en la política sanitaria y en la práctica asistencial, provocando el cambio cultural de profesionales y gestores sanitarios dando énfasis a la productividad.

Como ya se ha señalado en el capítulo anterior los centros sanitarios se dividen en centros de atención primaria (centros de salud y consultorios) y centros de atención especializada (hospitales). A efectos de coste, el consumo de recursos por parte de la atención especializada es muy superior que la de la atención primaria, lo que ha supuesto que la mayoría de los estudios se han centrado en desarrollar técnicas para calcular el coste unitario en la atención especializada. Es por ello que en este epígrafe nos centraremos en la contabilidad de gestión en centros hospitalarios.

La **contabilidad de gestión** debe ser lo suficientemente flexible y abierta para que se pueda adaptar a la realidad de cualquier centro sanitario, constituyendo una herramienta indispensable para:

- Establecer la eficacia de la actividad productiva.
- Establecer la relación entre la cantidad de factores utilizados y los productos obtenidos.

Esta contabilidad debe ofrecer información relevante para la toma de decisiones sobre aspectos relacionados con:

- El coste de cada una de las unidades o servicios en que se divide el centro sanitario.
- El coste por paciente y/o proceso hospitalario.

La información utilizada en la contabilidad de gestión en los centros sanitarios procederá de dos vías distintas:

- Se dispondrá de información económica relacionada con la utilización y consumo de recursos.
- Información técnica en base a criterios de clasificación y medición de tipo médico y de la propia casuística hospitalaria.

La contabilidad de gestión proporcionará de esta manera información para poder realizar una adecuada planificación, distribución y gestión de los recursos disponibles en los centros sanitarios, así como para poder analizar la actuación de los distintos profesionales médicos o de los distintos responsables de la organización. Los avances en la contabilidad de gestión en el sector sanitario, se han centrado en la obtención de medidas operativas de la producción que permitan mejorar el conocimiento y el control de la gestión de los hospitales.

No se puede hablar de control del gasto sanitario, de evaluación de la calidad o bien de la eficiencia en la atención prestada al paciente, sin establecer previamente un sistema de información en los centros sanitarios que permita identificar adecuadamente el sujeto, el producto de la actividad hospitalaria y su coste. Por ello, se debe diseñar, a medida, una contabilidad de gestión que permita conseguir los objetivos establecidos. Se pretende por tanto disponer de una técnica útil que posibilite el conocimiento y la evaluación de la eficiencia económica y facilite la difícil tarea de la toma de decisiones.

Las funciones a desarrollar en un centro sanitario por parte de la alta dirección se pueden enmarcar en cuatro fases:

- 1) Determinación de los objetivos de la organización tanto a largo como a corto plazo.
- 2) Planificación para alcanzar los objetivos.
- 3) Organización de las personas y recursos para la ejecución del trabajo.
- 4) Control de la organización del trabajo.

Para poder dar respuesta a estas funciones se precisa de la contabilidad de gestión, y en el caso de los centros sanitarios las técnicas de gestión deben perseguir unos **objetivos globales** que son:

- a) Informar en el sentido más amplio posible a todas las personas involucradas en la organización. La contabilidad de gestión es pues la encargada de transmitir a cada parcela de la empresa la información que debe serle necesaria para su gestión.
- b) Agrupar y orientar todos los esfuerzos de la organización en la consecución de los objetivos, procurando la eficiencia y la eficacia en la utilización de todos los recursos.
- c) Conseguir un sistema que permita asociar personas con objetivos, permitiendo evaluar la calidad de su gestión.
- d) Para que un sistema de gestión funcione es necesario que todos los responsables se sientan motivados para la consecución de sus objetivos.

De esta manera la contabilidad de gestión permitirá:

- Formular objetivos explícitos para cada uno de los departamentos, servicios o centros de responsabilidad que se pueden concretar y cuantificar vía presupuestos.
- La medición contable en términos de ingreso, coste o beneficio de la actuación de cada unidad.
- La medición de la actuación de dichas unidades y de las personas a través del cálculo de las desviaciones.
- La asignación de incentivos ligados a la evaluación de la actuación de personas y centros de responsabilidad.
- Mejorar el funcionamiento interno y la posición competitiva a través de la toma de decisiones correctivas.

Los **objetivos específicos** que debe perseguir la contabilidad de gestión en los centros sanitarios son los siguientes:

- Conocer los costes de los diferentes centros de actividad.
- Conocer la estructura interna de los costes originados en cada centro de actividad.
- Conocer el coste unitario de cada una de las actividades asistenciales, tanto de las estructurales como de las intermedias o finales.
- Obtener el coste por proceso, mediante la acumulación de los costes de las actividades consumidas por cada paciente, en función de la integración de los diferentes niveles del proceso productivo, tanto individualmente como agrupados en la clasificación correspondiente.
- Obtener el coste de los pacientes clasificados en grupos homogéneos.
- Evaluar la gestión global, la gestión de cada centro de actividad y la utilización de nuevas tecnologías.
- Facilitar la dirección por objetivos.
- Ayudar a establecer las tarifas, así como a establecer presupuestos y previsiones que permitan el análisis de las desviaciones.
- Ayudar a la organización en cuanto a la planificación de los centros sanitarios.
- Ayudar a modificar la cultura de la organización y reorientar el sistema general de dirección en función de las necesidades que el propio entorno establece con los continuos cambios que acontecen en la sociedad.

En definitiva el diseño de la contabilidad de gestión se deberá especificar para cada organización en razón de los fines que se pretendan alcanzar.

5.3.2. Clasificación de los costes en los centros sanitarios

Los costes se pueden clasificar de diferentes formas en función del tipo de análisis que se desee efectuar. Los criterios de clasificación son:

- 1) Clasificación por naturaleza y variabilidad.
- 2) Clasificación en función del objetivo de coste.
- 3) Clasificación para la adopción de decisiones.

1) Clasificación por naturaleza y por variabilidad.

De acuerdo con la Adaptación sectorial del Plan General de Contabilidad a las Empresas Sanitarias, los costes por naturaleza se clasifican en:

- *Consumo de bienes*, que comprende:
 - Productos farmacéuticos.
 - Material sanitario de consumo, (fungible, reactivos, gases medicinales, prótesis y material radioactivo).
 - Instrumental y pequeño utillaje.
 - Productos alimenticios.
 - Vestuario y lencería.
 - Otros aprovisionamientos, (combustible, repuestos, material de oficina y de limpieza).
 - Servicios asistenciales prestados por profesionales.
 - Trabajos realizados por otras empresas, contrata.
- *Servicios Exteriores*, que lo constituyen:
 - Investigación y desarrollo.
 - Arrendamientos y cánones.
 - Reparaciones y conservación.
 - Servicios de profesionales independientes.

- Transportes.
- Primas de seguro.
- Servicios bancarios y similares.
- Publicidad, propaganda y relaciones públicas.
- Suministro de luz, agua y gas.

- *Tributos.*

- *Personal*, formado por:
 - Sueldos y salarios.
 - Indemnizaciones.
 - Seguridad Social.
 - Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones.
 - Otros gastos sociales.

- *Gastos financieros.*

- *Amortizaciones.*

- *Provisiones.*

Además según el criterio de la variabilidad, los costes se pueden clasificar en:

- Costes Fijos: Son aquellos que no guardan una relación directa con el volumen de actividad del centro asistencial, y por tanto no varían ante cambios en los niveles de actividad (amortizaciones, buena parte de los costes de personal, etc.)

- Costes Variables: Son aquellos que guardan una correlación directa entre su importe y el volumen de actividad al que se refiere. (fármacos, fungible, víveres, etc.)

- Costes Semivariantes: Son aquellos que tienen una componente fija para un determinado nivel de actividad y una vez sobrepasado este alcanzan variaciones significativas. (agua, luz, teléfono, etc.)

2) Clasificación en función del objetivo de coste.

Los objetivos de coste suelen ser los productos o servicios que prestan los centros sanitarios, aunque también pueden asignarse a los centros de responsabilidad. Bajo este criterio los costes directos son aquellos que cuya asignación a la unidad de producto o servicio se controla económicamente de forma individualizada mientras que los costes indirectos son aquellos cuya asignación al servicio no se controla de dicha forma.

Para la aplicación de este criterio en un centro sanitario es necesario que esté dividido en centros de responsabilidad, que constituyen las unidades organizativas dirigidas por un responsable en quien se ha descentralizado un determinado nivel de decisión para lograr los objetivos que se le han formulado.

3) Clasificación para la adopción de decisiones.

Para que la contabilidad de gestión sirva de base para la toma de decisiones es necesaria la utilización de otras clasificaciones de costes:

- *Costes necesarios y no necesarios.* Necesario es aquel que debe consumirse de forma eficiente para obtener un producto. Todo coste que esté por encima de lo necesario es no necesario o despilfarro.
- *Costes controlables y no controlables.* Controlables son costes relativos a aquellos factores sobre los que un responsable puede ejercer un control durante un período de tiempo. No controlables son aquellos costes sobre los que el responsable de un centro no puede ejercer ninguna influencia al no estar autorizado para ello.

En un centro sanitario esta clasificación de costes es importante sobre todo para el personal medico que es el que toma la mayor parte de decisiones de asignación de recursos.

- *Costes Relevantes e Irrelevantes.* Son gran importancia en la toma de decisiones porque permite analizar de entre un conjunto de alternativas la más adecuada. Así, los costes relevantes representan aquellos en que se incurrirá o se evitará

como consecuencia de la elección de una alternativa. En este sentido también se pueden utilizar otras acepciones de coste como son: coste evitable, coste desembolsable, y coste de oportunidad. Por otro lado, los costes irrelevantes son aquellos que no se verán afectados por una determinada decisión.

Las decisiones empresariales que necesitan de datos aportados por la contabilidad de gestión son, entre otras:

- a) **Fijación de precios de venta.** En los centros sanitarios se prestan servicios a usuarios privados donde debe fijarse un precio de venta que cubra al menos los costes incurridos en la prestación del servicio. También es necesario para analizar el precio que paga la Seguridad Social a un centro sanitario concertado por la prestación de un determinado servicio.
- b) **Aceptar o rechazar servicios especiales y fijación de precios para servicios especiales.** Esta decisión se puede tomar utilizando datos relativos a ingresos y costes incrementales de cada alternativa para una capacidad determinada. En caso de que se tenga que ampliar la capacidad habrán de añadirse los costes incrementales adicionales correspondientes.
- c) **Producir internamente o subcontratar.** En este caso hay que comparar los costes evitables por el centro sanitario si decidiese acudir a la subcontratación, con el precio ofertado por el subcontratista.
- d) **Eliminación de un servicio.** Este tipo de decisiones son las que evalúan la conveniencia de eliminar servicios, o dejar de trabajar para una mutua o eliminar un centro de responsabilidad etc. Al eliminar un producto pueden producirse modificaciones en los ingresos generados por otros, que en algunos casos pueden verse beneficiados por esa decisión y en otros casos perjudicados. Los costes relevantes son los que evitarían si se optara por la supresión del servicio.
- e) **Sustitución de equipos productivos.** En este caso hay que comparar el ahorro en costes que se producirá con el nuevo equipo productivo (Ejemplo: Nuevo equipo Quirúrgico), con el coste de adquisición del mismo, del que se ha de deducir los ingresos por la venta del equipo viejo.

- f) **Reducción de costes.** El conocimiento de las actividades que acomete el centro sanitario y la demanda que de estas actividades hacen los clientes externos o los internos de la empresa es lo que permite controlar e intentar reducir los costes.

5.3.3. Imputación de los costes al producto sanitario

Uno de los objetivos de la contabilidad de gestión de los centros sanitarios es poder llegar a obtener el coste por paciente. Para ello es imprescindible que todos los costes del centro sanitario se repartan entre los distintos centros de responsabilidad. Los sistemas de costes que se pueden utilizar para alcanzar este objetivo son:

1) Sistema de costes directos

En este sistema se tienen en cuenta sólo aquellos costes variables que son directamente asignables al servicio correspondiente. Se tienen en cuenta los costes de fármacos, prótesis y otros consumos directos necesarios para la prestación del servicio, así como los costes del personal que interviene directamente en dicha prestación.

2) Sistema de coste completo

A partir de los costes de la totalidad de los centros asistenciales finales, el sistema de costes debe permitir asignar los costes a cada una de las actividades realizadas y a cada uno de los pacientes (episodios). Dado que cada paciente consume durante su estancia en el centro sanitario distintas actividades, el coste por episodio será la suma de esas actividades. La suma de los distintos episodios de un paciente a lo largo de su vida será el coste de su historia clínica.

En este sistema hay que distinguir dos tipos de coste:

- Costes que pueden ser imputados directamente a las actividades y episodios, que son:
 - Costes directos (consumos, fármacos, prótesis).
 - Costes de centros no asistenciales secundarios (lavandería y cocina).
 - Costes de centros asistenciales intermedios (laboratorios, quirófanos, radiodiagnóstico, etc.).

- Los costes indirectos de cada uno de los centros restantes (personal, mantenimiento, admisión, contabilidad, suministros, etc.), se asignarán a las actividades y a los episodios a través de un reparto mediante un criterio (estancias, número de operaciones, número de ingresos, URV, etc.).

Los costes totales de cada centro de asistencia final se asignarán a los episodios a través de dos procesos:

- Reparto de los costes directos a los episodios que los han consumido.
- Reparto del resto de costes indirectos a través de la unidad correspondiente.

3) Costes por actividades

El Sistema de Gestión y de Costes Basado en las Actividades o más comúnmente llamado Sistema de Costes ABC (Activity Based Costing) se fundamenta en que la actividad es la causa que determina la incidencia en costes, y no los servicios o productos, de tal forma que la gestión de los costes debe realizarse a través de la gestión de las actividades. Para ello es necesario eliminar las actividades que no añaden valor, es decir actividades innecesarias que consumen recursos y no ofrecen valor al usuario, así como establecer una relación directa de causalidad entre costes y actividades.

La actividad se puede definir como el conjunto de tareas que generan costes y están orientadas a elevar el valor añadido de la organización. Así, actividades son: el aprovisionamiento, las urgencias, tesorería, quirófanos, etc. Se debe buscar un equilibrio en el número de actividades a elegir, de forma que permita reducir costes eliminando actividades con poco valor o rediseñando las mismas.

La actividad se mide a través de los llamados inductores de costes, que en definitiva son los causantes de los costes o los factores de variabilidad de los costes.

Los inductores de costes no están relacionados con el volumen sino que analiza el comportamiento de la actividad y de los costes que recaen sobre ella, en función de indicadores no relacionados con el volumen sino en otros como por ejemplo número de veces que hay que realizar una actividad.

Un centro de coste es la unidad contable dentro de la organización, que dispone de un conjunto de medios con capacidad de realizar actividad, y ésta puede medirse en

unidades de producción. Para la apertura de un centro de coste es necesario que se den las siguientes características:

- Que sea un ente contable
- Que constituya un centro de imputación de gastos.
- Que tenga homogeneidad el coste que soporta con la actividad que realiza
- Que sea un centro de responsabilidad
- Tener una unidad común que permita su control y posterior imputación para medir la actividad desarrollada.

En este sentido es necesario que el diseño del mapa de centros de coste sea fruto de un correcto análisis ya que su apertura supone, entre otros:

- Adscribir el personal que trabaja en el centro de coste según tiempo y dedicación.
- Realizar pedidos de almacén, reparaciones, inversiones, etc. con el código asignado
- Determinar el espacio físico que ocupa y sus variables (metros cuadrados, puntos de luz, teléfonos, radiadores, etc.)
- Comunicar las bajas de inventario, de variables, de actividad, de plantilla.
- Hacer el catálogo de su "unidad técnica de trabajo" con su URV correspondiente.

A efectos de aplicación en la contabilidad analítica los centros de coste de un hospital se clasifican en:

- 1- No asistenciales de servicios. Son los que colaboran con los centros de coste asistenciales principales para que éstos puedan desarrollar su actividad.
- 2- Asistenciales de servicios. Son aquellos que desarrollan una actividad, que sin estar directamente relacionada con el proceso asistencial, complementa parte de la atención al enfermo.
- 3- Asistenciales principales, que pueden ser:
 - Asistenciales de servicios intermedios: Son aquellos cuyo ritmo y volumen de actividad están condicionados por la demanda de servicios que hacen los centros de coste finales.
 - Asistenciales de servicios finales: Son aquellos que desarrollan una actividad que, por sí misma, constituye uno de los fines previstos del hospital, y como tal, representa el eslabón superior del proceso productivo, al ser los centros de coste receptores de producto final

Para Temes JL (2002) en un hospital se realiza una actividad productiva (mejorar la salud de los individuos), a partir de unos bienes (edificios, instalaciones, medicamentos, etc.), y de unos servicios (médicos, enfermería, limpieza, cocina, etc.). Estos bienes y servicios iniciales, llamados inputs o factores de la producción, al pasar a formar parte del proceso productivo quedan inutilizados, transformados, con objeto de que pueda obtenerse el servicio final: los medicamentos han sido consumidos, así como los víveres, el material sanitario fungible, parte de las instalaciones y equipos han sido desgastados físicamente, y la mano de obra ha sido inutilizada para cualquier actividad distinta a la mejora de la salud de los ciudadanos. A este consumo de bienes y servicios iniciales necesario para obtener el servicio final se le denomina coste.

Estos consumos de bienes y servicios se pueden clasificar según su relación con el centro de coste, con el enfermo o con el tipo de producto que prestan:

- En relación con el centro de coste:
 - Controlables o directos. Son los que el responsable del centro de coste puede decidir directamente y se identifican con la actividad del propio centro de coste, (personal, consumos, etc.)
 - No controlables o indirectos. Son los que decide una autoridad distinta del responsable del centro de coste. Para poder asignarlos a los centros de coste es necesario utilizar ciertos criterios de reparto. Un ejemplo serían teléfonos, agua, luz, etc.
- En relación con el enfermo:
 - Directo. Si se trata de productos de consumo cuyo número de unidades y el importe consumido se pueden contabilizar y en consecuencia, se cargan directamente al enfermo. Un ejemplo sería la unidosis de fármacos.
 - Indirecto. Aquellos que no se puede fraccionar la unidad de consumo al enfermo. Un ejemplo sería la utilización de los quirófanos y todo el material que contiene.
- En relación con el producto que prestan:
 - Coste hotelero: limpieza, lavandería y manutención
 - Coste analítico
 - Coste electroradiológico

- Coste quirúrgico
- Coste de cuidados de enfermería
- Coste de acto médico

5.3.4. Los costes de calidad en la prestación de los servicios sanitarios

Los costes de la calidad o de conformidad son aquellos que se originan como consecuencia de las actividades de prevención y evaluación que el centro asistencial debe acometer en un plan de calidad. Las actividades de prevención tratan de evitar que se produzcan fallos y las actividades de evaluación pretenden detectar los fallos cuanto antes.

Los costes de obtención de la calidad pueden calificarse como controlables, ya que cualquier centro asistencial puede decidir el nivel que está dispuesto a soportar en relación a este concepto. El problema surge al pretender definir hasta qué nivel los costes son rentables.

En el caso de los centros sanitarios la calidad en la atención médica no es tanto un proceso de decisiones gerenciales como la propia práctica de la atención médica. Generalmente cuando este tipo de centros implanta un programa de calidad total los costes derivados del mismo suelen ser muy elevados al principio, debido a los cuantiosos recursos que hay que destinar para el diseño del programa y la formación de los empleados. Sin embargo los costes de sostenimiento suelen ser reducidos, tanto porque la formación y el diseño ya se han realizado previamente, como porque los fallos empiezan a reducirse como consecuencia de los beneficiosos efectos aportados por el programa de calidad.

En sentido opuesto los costes de fallos surgen como consecuencia de no alcanzar el nivel de calidad deseado, es decir la no calidad o mala calidad. Los fallos pueden agruparse según su repercusión desde el punto de vista de los clientes (entendiendo por cliente no solo el usuario, sino también el personal sanitario y no sanitario del centro, los proveedores, la administración pública y otros agentes sociales):

- a) Fallos que provocan reclamaciones por parte de los clientes.
- b) Fallos percibidos por los clientes pero que no provocan reclamaciones.

- c) Fallos que no son percibidos por los clientes pero que generan costes para el centro sanitario.

Los costes de fallos pueden dividirse en:

- 1) Costes Tangibles, o costes explícitos, son aquellos que se pueden calcular con criterios convencionales, basados en principios de contabilidad generalmente aceptados, y normalmente van acompañados de un desembolso económico por parte del centro sanitario (coste de mano de obra o de material como consecuencia del fallo). La contabilidad de costes asigna estos costes de forma directa o indirecta a los fallos producidos.
- 2) Costes Intangibles o costes implícitos. Se calculan con criterios objetivos, y no suelen ser registrados como costes por el sistema. Surgen como consecuencia de: la pérdida de imagen del centro sanitario producto del impacto de los fallos en los usuarios o los que se producen al desmotivarse la plantilla por distintas causas.

5.4. PRESUPUESTACION EN CENTROS SANITARIOS

5.4.1. Proceso de presupuestación y planificación.

A través de la elaboración de los presupuestos, la contabilidad de gestión contribuye a alcanzar dos objetivos esenciales:

- 1) Facilita la realización del control mediante el oportuno seguimiento de la realidad económica.
- 2) Permite la evaluación de la actuación a diferentes niveles, a partir del cálculo y análisis de las desviaciones.

Sin duda, la elaboración de los presupuestos debe estar vinculada con la estructura organizativa y la estrategia de una organización, cuyos elementos esenciales son: rentabilidad, crecimiento y seguridad.

Los presupuestos constituyen la expresión, en términos cuantitativos y monetarios, del conjunto de los diferentes planes de actuación de una organización sanitaria y de cada uno de sus centros de responsabilidad que se han fijado para un determinado período. Para su elaboración es necesario conocer dos tipos de variables:

- Variables no monetarias relacionadas con la actividad asistencial (estancias, número de consultas, número de urgencias etc.).
- Variables monetarias relacionadas con el consumo de recursos que se prevé incurrir para realizar esa actividad.

El proceso de planificación supone además de la elaboración del presupuesto, una serie de acciones:

- Elaboración del Plan Estratégico o Plan Plurianual, que contendrá cuentas de resultados y balances previsionales para los próximos cinco años, así como un análisis del entorno global a partir del cual se elabora la estrategia y se fijan los objetivos.
- Presupuesto anual o plan anual, que se corresponde con el presupuesto anual y detalla, mes a mes, el primer año del plan plurianual, estableciéndose objetivos más específicos en consonancia con los objetivos estratégicos, para cada uno de los diferentes centros o unidades.

La elaboración de los presupuestos por centros de responsabilidad permite:

- 1) Implicar a los distintos responsables en la preparación y elaboración de los planes de actuación de la organización.
- 2) Disponer de información que facilite la toma de decisiones.
- 3) Planificar actividades para cada una de las unidades organizativas.
- 4) Coordinar los diferentes centros de responsabilidad para la consecución de los objetivos estratégicos.
- 5) La motivación para el logro de los objetivos.
- 6) La evaluación posterior del resultado y de la actuación de los diferentes responsables.

Para poder llevar a cabo los objetivos establecidos anteriormente es necesario que la dirección desempeñe un papel activo y también que exista un alto grado de

participación de los distintos niveles de la organización, debiendo elaborar cada responsable el presupuesto de su centro. Bajo esta perspectiva los presupuestos se convierten en un instrumento útil de contabilidad de gestión, armonizando los objetivos de cada responsable con los del conjunto de la organización.

Para Temes JL (2002) el presupuesto es un elemento básico del sistema de gestión del hospital que sirve para orientar a la empresa en la consecución de sus objetivos y que permite:

- Poner a disposición de los directivos una información concebida para contribuir a la elaboración de planes de todas las funciones de la organización.
- Ayudar en la expresión, en términos financieros, del plan en el que se plasmarán las responsabilidades individuales en todos los niveles de la gestión.
- Señalar, analizar y enjuiciar, una vez fijados en el plan los rendimientos estándar que sirven de referencia, las desviaciones que se vayan produciendo, a medida que se van conociendo los datos históricos.
- Informar de manera global, sobre la consecución de los objetivos fijados en el plan, así como sobre el modo de aplicar los medios o recursos previstos en el mismo.

Para la toma de decisiones en organizaciones complejas como es el caso de los hospitales es necesario distinguir dos niveles de información:

- Planificación y presupuestación
- Control de gestión y seguimiento

La planificación se constituye como un proceso que se sigue para determinar las metas de la organización y las estrategias que permitirán alcanzarlas, de tal manera que en un primer nivel, el equipo directivo debe afrontar dos aspectos:

- Objetivos y plan estratégico del centro sanitario que recogerá las acciones, programas, políticas o planes definidos por la dirección del hospital.
- Planificación a corto, medio y largo plazo. Incluye planes más específicos que se refieren a cada uno de los departamentos de la empresa y deben estar subordinados a los planes estratégicos.

La valoración económica y la cuantificación de las actividades de un hospital, es la suma de los programas previstos y llevados a cabo por los distintos departamentos y servicios, en torno a los centros de responsabilidad definidos en el modelo de organización, de forma que los resultados y las previsiones estén vinculados a un responsable, que será el encargado de llevar a término las actividades, el consumo de recursos y el control de gestión de los medios y previsiones.

Según estos principios, podemos establecer los siguientes niveles de presupuestos en un hospital:

1- Por niveles de responsabilidad:

- 1.1. Presupuesto referido al hospital
- 1.2. Presupuesto referido al servicio o centro de coste
- 1.3. Presupuesto referido al programa
- 1.4. Presupuesto referido al producto

2- Por el nivel de la finalidad:

2.1 De explotación

- 2.1.1. Presupuesto de actividades
- 2.1.2. Presupuesto de ingresos
- 2.1.3. Presupuesto de gastos
- 2.1.4. Presupuesto de resultados

2.2 Financieros

- 2.2.1. Presupuesto de inversiones
- 2.2.2. Presupuesto de financiación
- 2.2.3. Presupuesto de tesorería

Una vez definidos los objetivos y niveles de presupuestación, la elaboración del presupuesto se realiza siguiendo las siguientes etapas:

1ª Etapa: Transmisión de los objetivos y planes estratégicos a los distintos responsables de los servicios:

La gerencia les enviará los objetivos y planes estratégicos aprobados, que serán las líneas de trabajo y programación del presente y futuro del hospital, y deberán marcar la línea de actuación sobre los siguientes puntos:

- Actividad Asistencial:
 - Cuantificación de los recursos asistenciales
 - Desarrollo de nuevas áreas asistenciales
 - Política para el aumento de la eficiencia y productividad
- Política de inversiones:
 - Inversiones en nuevas instalaciones
 - Inversiones en nuevos servicios y edificios
- Política de conciertos con clientes
- Política de personal
- Política de compras
- Política de gestión de empresa
- Programas de docencia e investigación
- Programa de marketing
- Programa de calidad

2ª Etapa: Elaboración y cuantificación de los presupuestos por áreas de responsabilidad:

Esta tarea la realizarán los distintos responsables de cada área, basándose en los resultados históricos del ejercicio anterior, cuya cuantía se modificará en función de los efectos de la inflación, nuevos proyectos y nuevos programas. Se recogerán separadamente ingresos y gastos presupuestarios, según se trate de operaciones de funcionamiento, correspondientes con las partidas de la cuenta de resultados, o de operaciones de fondos, que se corresponde con partidas de balance. A partir de aquí se proyectan los siguientes presupuestos:

- Presupuesto por programas.
- Presupuesto de actividad
- Presupuesto de ingresos
- Presupuesto de gastos
- Presupuesto de resultados
- Presupuesto de inversiones
- Presupuesto de financiación
- Presupuesto de tesorería

3ª Etapa: Negociación de los presupuestos con los distintos responsables de los servicios:

Existen cuatro tipos distintos de servicios:

- **No asistenciales.** Con los que se negociará el presupuesto de los siguientes conceptos de gasto: personal, consumos e inversiones
- **Asistenciales de servicios.** Se negociará al igual que los servicios no asistenciales los presupuestos de gasto de personal, consumos e inversiones.
- **Asistenciales de servicios intermedios.** Se dimensionará su actividad y consumos en función de los siguientes puntos: instalaciones, equipos, personal, consumos e inversiones.
- **Asistenciales de servicios finales.** Con este tipo de servicios se entabla una negociación individual de la actividad en función de su capacidad y de la proyección o incorporación de nuevas técnicas. Se pactará el consumo de recursos recogidos en protocolos de las patologías o procesos que por su frecuencia sean más significativos. Incluyéndose al igual que en el resto de servicios las inversiones.

Los pactos serán firmados por el equipo médico de los servicios, la dirección médica y un representante de la gerencia.

4ª Etapa: Coordinación de los presupuestos.

La coordinación de los presupuestos así como toda la información generada con posterioridad será realizada por el Departamento de Control de Gestión.

5ª Etapa: Evaluación del cumplimiento.

El departamento de Control de Gestión, con la información recibida debe elaborar un informe en el que valore si los presupuestos responden a los objetivos marcados por la gerencia. Este informe recoge el grado de compromiso alcanzado respecto a las previsiones y las comparaciones con los resultados del ejercicio anterior.

6ª Etapa: Aprobación de los presupuestos

Aprobado el presupuesto, éste se enviará a cuantos niveles de responsabilidad se contemplaron en el proyecto inicial y a todos aquellos a quienes después se vayan a enviar los resultados. Con posterioridad a la aprobación de los presupuestos se debe contar con un sistema de control de gestión y seguimiento de dicho presupuesto que además de informar del grado de cumplimiento, valore la cantidad y calidad del esfuerzo de la organización.

De lo anterior se deduce que las razones para la implantación de un sistema de control de gestión son:

- Necesidad por eficacia: alcanzar el objetivo perseguido
- Necesidad por eficiencia: alcanzar el objetivo con la mejor utilización de los medios
- Necesidad de motivación: puede establecer premios y castigos, o al menos cabe la confianza que se está analizando el esfuerzo.

En este proceso de control de gestión se pueden constatar cuatro etapas:

- 1) Especificar un estándar de actuación deseado. Esta etapa coincide con la etapa de planificación y presupuestación
- 2) Utilizar un medio capaz de detectar lo que ocurre.
- 3) Comparar la información de lo que ocurre con los estándares. Esta etapa estará relacionado con el nivel de desarrollo del sistema de información. Un diseño idóneo del mismo deberá cumplir los siguientes requisitos:
 - Que llegue a todos los aspectos de las actividades del hospital.
 - Que tenga una periodicidad diseñada, en función del tiempo en el que quiere evaluarse.
 - Que tenga una unidad de medida cuantitativa económica y de actividad.
 - Que esté integrado con la consecución global de los objetivos del hospital.
- 4) Tomar medidas correctoras cuando lo que ocurre no concuerda con lo planificado.

5.4.2. Presupuestos fijos y presupuestos flexibles

La elaboración de los estados contables previsionales se realiza en función de la previsión y planificación de la actividad para un ejercicio económico futuro. Se

establecen las necesidades para dar respuesta a la mencionada actividad y se valora la repercusión económica que acarreará.

AECA (1997) distingue entre presupuestos fijos y flexibles de la siguiente forma:

Presupuesto Fijo cuando la confección de los presupuestos se realiza para un determinado volumen de actividad estimado.

El control de gastos, de eficacia y de eficiencia se realiza mediante la comparación del presupuesto con la realidad alcanzada. Tiene la limitación que si el nivel de actividad realizada difiere de la presupuestada la comparación no será correcta, pudiéndose llegar a conclusiones erróneas.

Presupuesto flexible, que se prepara para un rango relevante determinado de actividad y no para un solo nivel de actividad. Su base está en la necesidad que el centro sanitario en su contabilidad analítica, distinga los costes variables de los costes fijos.

Los sistemas previsionales están estrechamente relacionados con el sistema de costes que el centro sanitario esté aplicando, de forma que si la organización utiliza un sistema de costes basado en las actividades (ABC) será coherente utilizar presupuestos basados en las actividades (ABB). Este sistema, como ya hemos señalado, toma la actividad como referencia, y determina los recursos que será necesario incorporar a cada una de las actividades asistenciales definidas. Este es un proceso de gestión centrado en el objetivo de calidad total.

5.4.3. Fijación de estándares físicos y monetarios

Para confeccionar los presupuestos dentro de la contabilidad de gestión, debe definirse un coste estándar de la actividad que es un coste predeterminado que se fundamenta en análisis técnicos y económicos para un objetivo de coste, teniendo presente en todo momento la eficiencia en cada una de las actividades.

Los estándares deben reflejar condiciones de actividad eficientes pero a la vez objetivos alcanzables, de tal manera que sean útiles para la planificación y la presupuestación.

Los requisitos que debe tener un sistema de coste estándar para que su funcionamiento no falsee la información y sea percibido por cada responsable como un sistema adecuado de evaluación son los siguientes:

- Deben recoger todos los costes del centro o unidad.
- Deben recoger todas las posibles operaciones o actividades.
- Deben basarse en operaciones convenientemente repetitivas.
- Deben ser comparables con los resultados alcanzados en la misma etapa o ciclo.
- Deben servir para hacer un verdadero seguimiento de la actividad.

El coste estándar por actividad o por proceso debe tener en cuenta los sistemas de información utilizados, así como los métodos de reparto y asignación de costes desarrollados. También se deberá disponer de un presupuesto de costes por naturaleza de toda la organización mediante la agregación de todos los presupuestos de los distintos centros de actividad.

El coste estándar viene dado por la suma de los siguientes elementos de coste:

- Coste estándar de la mano de obra directa. (Tiempo establecido por unidad de actividad asistencial * precio unitario estándar de esa mano de obra.)
- Coste estándar de los materiales directos. (Unidad estándar de fungible, fármacos, etc. * precio unitario estándar).
- Coste indirecto variable del proceso productivo estándar.
- Coste indirecto fijo del proceso productivo estándar.

En la determinación del coste indirecto estándar variable se tiene en cuenta los consumos por unidad, como base de asignación (hora quirófano, tiempo atención al paciente...). El análisis de este tipo de costes se puede realizar utilizando el presupuesto flexible, herramienta que, como se ha dicho, permite que se adapte la estimación de costes para cada nivel de actividad previsto.

Por otra parte para los costes indirectos fijos se suele tener en cuenta un nivel de actividad determinado.

El coste estándar determinado para cada operación debe especificar la cantidad de costes, detallando cada uno de ellos, en los que deberá incurrir el centro asistencial para llevar a cabo todas y cada una de las operaciones. Este coste estándar debe

estar referido al coste variable, ya que el coste fijo es independiente del volumen de actividad dentro del rango relevante determinado.

5.4.4. Modelos de análisis de desviaciones

El análisis de desviaciones debe plantearse de forma clara y estructurada para poder facilitar la tarea de seguimiento y control. Así, determinar las desviaciones por centros de responsabilidad y/o por tipos de operación o actividad permite centrar la atención en los puntos clave del proceso.

La agregación de todas las desviaciones correspondientes a las operaciones pertenecientes a una actividad asistencial dará como resultado la desviación total a nivel de actividad. Los informes con las desviaciones ocasionadas en cada centro de responsabilidad, deben desglosarse por actividades y a su vez estas deben descomponerse por elementos del coste.

La desviación global en costes directos será la diferencia entre el coste real de la actividad asistencial y el coste estándar. Esta desviación nos cuantifica la ineficiencia en el uso de los componentes de coste directos y puede estar ocasionada por una desviación en precio y/o por una desviación en cantidad. De aquí, por lo tanto, surgirán dos tipos de desviaciones que son:

- *Desviación técnica*, también llamada desviación en cantidad. Esta desviación se produce en costes directos cuando la cantidad estándar prevista para una actividad asistencial determinada no coincide con la real.

Se calcula de la siguiente forma:

$$Dv = Ps Qr - Ps Qs = Ps (Qr - Qs).$$

- *Desviación económica*, o desviación en precio. Esta desviación se produce cuando la causa de la desviación viene motivada por el comportamiento de los precios de los componentes de coste, produciéndose una diferencia entre los precios estándares del coste y los precios del coste realmente soportados.

Se calcula de la siguiente forma:

$$Dp = Pr Qr - Ps Qr = Qr (Pr - Ps).$$

La desviación global será la diferencia entre el coste estándar y el coste real, se calcula:

$$D_g = Pr \cdot Q_r - Ps \cdot Q_s.$$

Las diferencias de las desviaciones pueden ser:

- Favorables si los costes reales son inferiores a los costes estándares.
- Desfavorables si los costes reales superan a los costes estándares.

D Económica	D Técnica
$Q_r (Pr - Ps)$	$Ps (Q_r - Q_s)$
$D. Global = Pr \cdot Q_r - Ps \cdot Q_s$	

5.4.5. Formulación de Cuadro de Mandos

El Cuadro de Mando es un informe donde se reúnen los indicadores más relevantes para realizar el control de la ejecución de un proceso y debe contener información que reúna las siguientes características:

- Se incluirán solamente los datos precisos y necesarios para el conocimiento de la situación y facilitar la toma de decisiones.
- Debe ser exacta, completa y oportuna.
- Que sea posible la comparación entre unidades de gestión similares.
- Que permita la comparación en el tiempo respecto de la propia unidad.
- El cuadro de mando debe ser claro y sencillo, y siempre pensando en el que lo va utilizar.
- Debe hacer referencia tanto al centro sanitario en su conjunto como a una unidad de nivel inferior.

Las etapas para la elaboración de un cuadro de mando son:

- 1) Clarificar los objetivos que dicha herramienta debe alcanzar. ¿Qué se quiere medir?

- 2) Realizar un análisis en profundidad de la organización, teniendo en cuenta el nivel de seguimiento y responsabilidad que se quiere abordar.
- 3) Analizar la información disponible y la no disponible, así como seleccionar aquella información que se considera relevante. Para ello es necesario definir las variables claves, y que son aquellas actividades que de realizarse correctamente garantizan el éxito de la organización, siempre que el resto de indicadores presenten unos valores aceptables.
- 4) Establecer los indicadores que recogerá el cuadro de mando, con objeto de que sólo aquellos indicadores clave que muestren desviaciones en el cuadro de mando serán objeto de la atención del directivo.

Un indicador es una magnitud asociada a una actividad, a un proceso que permite hacer comparaciones periódicas facilitando información sobre una situación determinada y aportando una valoración sobre una acción concreta. De esta forma aquello que se quiere medir será el punto de partida del diseño de los indicadores adecuados, los cuales deben tener las siguientes características para garantizar su buen funcionamiento:

- Debe ser adecuado para lo que se quiere medir.
- Debe proporcionar objetividad y no permitir interpretaciones equívocas.
- Debe ser lo suficientemente sensible para identificar variaciones pequeñas.
- Debe existir una cierta precisión. El margen de error ha de ser suficientemente aceptable.
- Las cualidades del indicador se mantienen a lo largo del tiempo.
- Su obtención debe suponer un coste aceptable.
- Deben estar basados en aspectos relacionados con la economía, la eficiencia y la eficacia.

En función de lo que se pretende medir, los indicadores se clasifican en:

- A) Indicadores económicos o de coste. Miden aspectos relacionados con la utilización, disponibilidad o consumo de recursos y su repercusión económica. Ej.: horas de atención semanales, coste de material fungible mensual, etc.
- B) Indicadores de actividad. Valoran aspectos relacionados con las actividades y su eficacia, midiendo tanto la cantidad de actividad como su eficiencia.

Eficacia: nº de primeras visitas en un mes, lista de espera, etc.

Eficiencia: Coste medio por visita en un mes, coste medio de intervenciones urgentes en un mes, etc.

C) Indicadores de efectividad. Pretenden medir la efectividad mediante la comparación entre los resultados obtenidos y los resultados esperados. Ej.: El porcentaje de casos resuelto por un equipo asistencial en un mes. Estos indicadores se utilizan en los siguientes casos:

- Cuando se quiere valorar el resultado de un proceso poco conocido.
- Cuando se quiere profundizar en la eficiencia de los procesos para introducir, si es necesario, medidas correctoras o eliminarlos.
- Cuando se quiere realizar un seguimiento de un proceso considerado clave.

El cuadro de mando también debe aportar información sobre la calidad de los servicios prestados por el centro sanitario a todos los niveles, calidad en la estructura, en el proceso y en el resultado. La clave del éxito radica en la plena satisfacción del paciente o usuario. Para ello es necesario establecer técnicas que recojan el grado de satisfacción como son:

- Encuestas que permitan conocer el estado de opinión y retroalimentar los programas de actuación.
- El seguimiento de las reclamaciones y quejas, así como su posterior análisis.

Para Mora Corral y Viva Urieta (2000) la aparición del Cuadro de Mando Integral (CMI) ha supuesto un avance y superación del Cuadro de Mando tradicional, al constituirse como un sistema de información basado en indicadores (tanto de tipo financiero como no financiero) para analizar la existencia de conexiones entre los objetivos estratégicos de la empresa y los indicadores operativos.

Los objetivos finales de la aplicación de un CMI son cuatro:

- 1) Aclarar, traducir y transformar la visión y la estrategia.
- 2) Comunicar y vincular los objetivos con los indicadores estratégicos
- 3) Planificar objetivos y alinear las iniciativas estratégicas
- 4) Aumentar el feedback y la formación estratégica

A juicio de estos autores la implementación de estudios de tipo estadístico facilita en mayor medida la comprensión de los datos suministrados por el CMI. Además la

aplicación de este tipo de técnicas permite poner clarividencia a la hora de establecer relaciones del tipo causa-efecto entre los diferentes indicadores, o sea la posibilidad de medición del impacto de determinadas políticas empresariales.

La aplicación de este tipo de técnicas al sector público es de gran valor, en tanto en cuanto su preocupación por el suministro de servicios con una mayor calidad, hace que las administraciones públicas pretendan determinar cuáles son las variables que proporcionan una mayor satisfacción a sus clientes. En este caso, los clientes del sector público conforman la perspectiva del CMI relativa a ciudadanos-clientes.

5.4.6. El Contrato Programa

El Contrato Programa es el documento de formalización de un marco de relaciones en que se concretan los compromisos y las contrapartidas de las partes y en que se incluye el sistema de seguimiento y evaluación del cumplimiento de las cláusulas establecidas y su sistema de revisión, a lo largo de un plazo de tiempo determinado

En el ámbito sanitario el contrato programa es la expresión del proceso de asignación de recursos por Centros de Gestión, estableciendo para cada Centro un presupuesto global prospectivo en base a la actividad asistencial y a la cartera de servicios. (Moreno J. y Medrano J., 1997)

En el marco presupuestario actual de la Administración pública, el Contrato Programa es la expresión de las actuaciones rigurosas de los gestores públicos con los límites del presupuesto asignado, dentro del cual ha de desarrollarse el conjunto de la actividad pactada.

El sistema sanitario público está sometido a la Ley de Hacienda Pública, lo que supone que su financiación se canaliza a través de un presupuesto anual que se refleja en los correspondientes contratos programas de los distintos Centros. Por tanto a la hora de abordar la contabilidad de gestión en los centros sanitarios es necesario hablar de presupuesto y de contrato programa como elementos directrices del control de gestión sanitario.

Para llevar adelante el Contrato-Programa es necesario seguir cuatro directrices estratégicas:

- a) Establecer los objetivos de gestión de los proveedores de servicios.
- b) Vincular la gestión al presupuesto.
- c) Desarrollar un sistema de seguimiento presupuestario y de gestión.
- d) Mejorar la estructura de gestión y el financiamiento operativo de los Servicios.

De acuerdo con este análisis el Plan de Gestión tiene dos objetivos principales:

- A- Orientación en el funcionamiento de los Servicios, en relación directa con el Plan de Salud, en términos de efectividad, calidad de la asistencia y eficiencia en la prestación de los Servicios.
- B- Informar a toda la organización, especialmente a sus directivos y profesionales del análisis de situación, los objetivos perseguidos, los medios disponibles y las medidas de mejora a introducir.

Los objetivos del Contrato Programa se plantean en torno a cuatro grandes líneas:

- 1- Orientación de los Servicios hacia el usuario.
- 2- Actuaciones para mejorar la calidad.
- 3- Medidas de mejora de la gestión.
- 4- Desarrollo de los Sistemas de Información.

En relación con esta última línea, cada centro debe mantener un sistema de información centralizado y fiable, base para la toma de decisiones a todos los niveles, dado que la información se considera de vital importancia, como soporte básico, para la gestión analítica.

5.5 LEY DE CONTRATOS DEL SECTOR PÚBLICO Y LOGÍSTICA DE APROVISIONAMIENTO

Los centros sanitarios, como cualquier empresa, necesitan para desarrollar su objetivo además de estructura física, instalaciones, personal, etc., y recursos económicos, que se le dote de los artículos, productos y medios materiales necesarios para su realización.

Para Lamata Cotanda F. (1998) la función de aprovisionamiento comprende el conjunto de actividades que han de llevarse a cabo para adquirir del exterior las materias, productos o servicios necesarios para la realización del trabajo, de acuerdo

con unas condiciones técnicas, en la debida cantidad y calidad, en el debido momento y lugar, y al menor coste posible.

Esta función se divide en tres subfunciones: gestión de compras, gestión de stocks, y gestión de almacenes.

Aunque el material a adquirir en los centros sanitarios presenta una gran complejidad debido fundamentalmente a la diversidad, características y al continuo avance tecnológico, la gestión debe realizarse con criterios empresariales, si bien en los centros dependientes de la Administración Pública existen limitaciones legales provenientes de la obligatoriedad de cumplimiento de la siguiente normativa, con carácter general:

- Ley 30/2007, de 31 de Octubre, de Contratos del Sector Público.
- Ley 34/2010, de 5 de agosto, de modificación de las Leyes 30/2007 de 30 de octubre, de contratos del sector público, 30/2007, de 31 de octubre, sobre procedimientos de contratación en los sectores del agua, la energía, los transportes y los servicios postales, y 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa para adaptación a la normativa comunitaria de las dos primeras (en vigor desde 09/09/2010)
- R.D. 817/2009, de 8 de mayo, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 30/2007, de 30 de octubre.
- R.D. 1098/2001, de 12 de Octubre, por el que se aprueba el Reglamento General de Contratos de las Administraciones Públicas.

Para el resto de procesos como pueden ser el servicio al cliente, determinación de necesidades, volumen de compras, momento idóneo del pedido, almacenaje, control de inventarios y distribución, deben aplicarse los mismos procedimientos que si se tratara de una empresa, esto es maximizando la satisfacción del cliente, la disponibilidad de los recursos, el coste del ciclo de vida del producto desde su adquisición hasta el consumo y el tiempo logístico.

En este epígrafe se resumen los grandes apartados de esta Ley de Contratos del Sector Público (LCSP), en materia de contratación administrativa y que es de obligado cumplimiento para los centros sanitarios dependientes de la Junta de Andalucía.

5.5.1 Ámbito subjetivo de aplicación de la ley. Administración Pública y Sector Público

La LCSP tiene por objeto regular la contratación del sector público bajo los principios de: libertad de acceso a las licitaciones, publicidad y transparencia de los procedimientos, no discriminación e igualdad de trato entre los candidatos, asegurando los siguientes objetivos: estabilidad presupuestaria, control del gasto, y eficiencia en la utilización de los recursos.

Esta ley es de aplicación para los contratos onerosos realizados no solo por la administración pública sino en un sentido más amplio por el sector público, cualquiera que sea su naturaleza.

A los efectos de esta ley se considera Administración Pública, los siguientes entes, organismos y entidades:

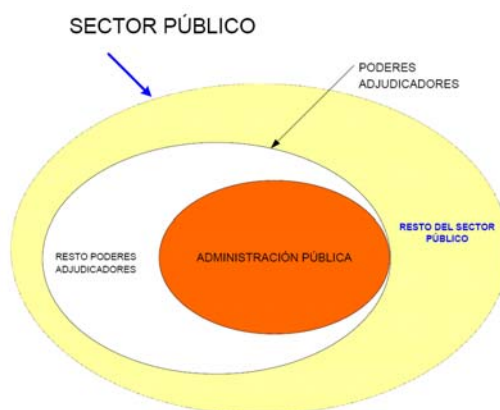
- La Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las entidades que integran la Administración Local.
- Las entidades gestoras y los servicios comunes de la Seguridad Social
- Los Organismos Autónomos
- Las Universidades Públicas
- Las entidades de derecho público que tengan bien atribuidas funciones de regulación o control sobre un sector o actividad o estén vinculadas a una o varias Administraciones Públicas

El sector público abarca además de las entidades descritas anteriormente, los siguientes organismos y entidades:

- a) Las sociedades mercantiles cuyo capital esté participado en más de un 50% por la Administración General del Estado, Autónomas, Locales o por Fundaciones de carácter público.
- b) Los consorcios dotados de personalidad jurídica propia.
- c) Las fundaciones públicas, es decir, aquellas cuyas aportaciones o patrimonio provengan en más de un 50% de entidades integradas en el sector público.
- d) Las Mutuas de accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social.
- e) Cualquier ente, organismo o entidad con personalidad jurídica propia, que tengan por objeto satisfacer necesidades de interés general y no tengan

carácter industrial o mercantil, siempre que sean financiadas mayoritariamente por uno o varios sujetos pertenecientes al sector público.

En el siguiente esquema se muestra la tipificación del sector público



Fuente: Fueyo Bros

5.5.2 Ámbito Objetivo. Tipología de contratos

Los contratos celebrados por el sector público se encuadran en dos tipos:

- 1) **Contratos Administrativos**, son los siguientes contratos siempre que se celebren por una Administración Pública: los contratos de obras, concesión de obra pública, gestión de servicios públicos, suministro, servicios, así como los contratos de colaboración entre sector público y el sector privado.

Las controversias de este tipo de contratos se resuelven en el orden jurisdiccional contencioso administrativo

- 2) **Contratos Privados**. Son aquellos contratos celebrados por los entes, organismos y entidades del sector público que no reúnan la condición de Administración Pública. Así como aquellos contratos que siendo celebrados por Administración Pública tengan por objeto la interpretación artística y literaria, servicios financieros, y la suscripción a revistas, publicaciones y bases de datos.

Las controversias de este tipo de contratos se resuelven en el orden jurisdiccional civil.

Estos contratos se rigen en cuanto a la preparación y adjudicación por la presente ley (Orden jurisdiccional contencioso administrativo), y en cuanto al desarrollo, efectos y extinción por las normas de derecho privado, (Orden jurisdiccional civil).

En cuanto a la **tipología de contratos administrativos** la LCSP establece los siguientes:

- A) **El contrato de obras.** Esta categoría incluye aquellos contratos que tienen por objeto la realización de una obra, demolición de inmuebles, movimiento de tierras, perforaciones, obras hidráulicas, instalaciones eléctricas, fontanería, etc.
- B) **Contrato de concesión de obras públicas.** Son aquellos que tienen por objeto la realización por el concesionario de algunas de las prestaciones referidas en el párrafo anterior, incluidas la restauración y reparación de construcciones, y en el que la contraprestación a favor de aquel consiste, o bien únicamente en el derecho a explotar la obra, o bien en dicho derecho acompañado del de percibir un precio.
- C) **Contrato de gestión de servicios públicos.** Es aquel en cuya virtud una Administración pública encomienda a una persona, natural o jurídica, la gestión de un servicio cuya prestación ha sido asumida como propia de su competencia por la Administración encomendante.
- D) **Contrato de suministro.** Los que tienen por objeto la adquisición, el arrendamiento financiero, o el arrendamiento con o sin opción de compra, de productos o bienes muebles. También se incluyen los que tengan por objeto la adquisición y el arrendamiento de equipos y sistemas de telecomunicaciones, así como sus programas, y con la excepción de los contratos de adquisición de programas de ordenador desarrollados a medida, que se considerarán contratos de servicios.
- E) **Contrato de servicios.** Son aquellos que tiene por objeto prestaciones que consisten en el desarrollo de una actividad (distinta a una obra o un suministro), entre ellos se encuentran los siguientes servicios: de mantenimiento, de contabilidad y auditoría, publicidad, limpieza de edificios, hostelería, etc.
- F) **Contrato de colaboración entre el sector público y el sector privado.** Son aquellos en que una Administración pública encarga a una entidad de derecho

privado, por un periodo determinado, la realización de una actuación global e integrada que sea de interés general y que incluya alguna de las siguientes prestaciones: la construcción, instalación o transformación de obras, la gestión integral del mantenimiento de instalaciones complejas, o cualquier otra prestación de servicio ligadas al desarrollo por parte de la administración del servicio público encomendado.

La prestación recibida por el contratista colaborador consiste en un precio que se abonara durante toda la duración del contrato, y que podrá estar vinculado al cumplimiento de determinados objetivos de rendimiento.

En el siguiente esquema se detalla la duración máxima para cada tipo de contrato

PLAZOS MÁXIMOS DE DURACIÓN DE LOS DIFERENTES TIPOS DE CONTRATOS							
TIPO DE CONTRATO						SISTEMAS DE RACIONALIZACIÓN	
OBRA	CONCESIÓN DE OBRA PÚBLICA (art. 244)	SUMINISTRO	SERVICIOS (art. 279)	GESTIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS (ART. 254)	CONTRATO DE COLABORACIÓN PÚBLICO PRIVADO (ART. 290)	ACUERDO MARCO (ART. 180.3)	SISTEMAS DINÁMICOS DE ADQUISICIÓN (ART. 183.2)
Se aplica el art. 23	40 años	Se aplica el art. 23	4 AÑOS	50 AÑOS CON EJECUCIÓN DE OBRAS	20 AÑOS	4 AÑOS	4 AÑOS
	75 años en obras hidráulicas		2 AÑOS DE POSIBLE PRORROGA	60 CON EJECUCIÓN DE OBRAS EN MERCADOS MAYORISTAS	40 EN CONTRATOS ASIMILADOS A LOS DE CONCESIÓN DE OBRA PÚBLICA		
				25 EXPLOTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS DIFERENTES A LOS SANITARIOS			
				10 EXPLOTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS SANITARIOS SIN EJECUCIÓN DE OBRAS			

Fuente: M.Fueyo Bros

Una de las innovaciones de la Ley de 30/2007 ha sido la incorporación de las normas derivadas del derecho comunitario de la Unión Europea, y como forma de identificar el ámbito normativo supeditado a las prescripciones de las directivas comunitarias se ha acuñado la categoría de “**contratos sujetos a regulación armonizada**”, que incluye aquellos contratos que por razón de la entidad contratante, de su tipo y de su cuantía, se encuentran sometidos a directrices europeas.

En este sentido están sujetos a regulación armonizada los contratos de colaboración entre el sector público y privado en todo caso y los siguientes contratos en los siguientes casos, y cuyas cifras para el período comprendido entre el 01 de enero de 2010 y 31 de diciembre de 2011, actualizadas (Orden EHA/3497/2009), se detallan a continuación:

- En los **contratos de obras y de concesión de obras**, cuando el valor estimado sea igual o superior a 4.845.000 €. En el caso que el valor acumulado de los lotes

en que se divide la obra supere dicha cantidad se aplicara a cada lote la legislación armonizada, si bien los órganos de contratación podrán exceptuar de estas normas aquellos lotes cuyo valor estimado sea menor a un millón de euros y siempre que el importe total de los lotes exceptuados no supere el 20% del valor total de los lotes.

- En los **contratos de suministros** cuando el valor estimado sea igual o superior a las siguientes cantidades: 125.000 € cuando se trate de contratos adjudicados por la Admón. General del Estado, sus Organismos autónomos o la Entidades Gestoras de la Seguridad Social o 193.000 € cuando se trate de contratos de suministros y el contratante sea distinto de los establecidos en el párrafo anterior. En el caso que el valor acumulado de los lotes en que se divide el suministro supere dicha cantidad se aplicara a cada lote la legislación armonizada, si bien los órganos de contratación podrán exceptuar de estas normas aquellos lotes cuyo valor estimado sea menor a 80.000€ y siempre que el importe total de los lotes exceptuados no supere el 20% del valor total de los lotes.
- En los **contratos de servicio** cuando el valor estimado sea igual o superior a las siguientes cantidades: 125.000 € cuando se trate de contratos adjudicados por la Admón. General del Estado, sus Organismos autónomos o la Entidades Gestoras de la Seguridad Social, o 193.000 € cuando el contratante sea distinto de los establecidos en el párrafo anterior o se trate de contratos de servicios de difusión de emisiones en televisión y de radio.
- En los **contratos subvencionados**, referido a los contratos de obras y los contratos de servicios que sean subvencionados en más del 50% por entidades de las siguientes categorías los límites establecidos son:
 - Para los contratos de obras que tengan por objeto actividades de ingeniería civil, construcción de hospitales, de centros deportivos, etc. cuando el valor estimado del contrato sea igual o superior a 4.845.000 €.
 - Para contratos de servicios vinculados a un contrato de obras del tipo anterior, cuando el valor estimado sea igual o superior a 193.000 €

5.5.3 Tipos de tramitación: Ordinaria, Urgente y Emergencia

Los expedientes administrativos pueden ser tramitados de acuerdo con las siguientes modalidades:

1) *Tramitación ordinaria*

Bajo esta modalidad la tramitación del expediente administrativo para la adquisición de bienes y servicios por la Administración Pública, y por cuantía superior a la determinada por la LCSP para los contratos menores, se inicia por el órgano de contratación que justifica la necesidad de la contratación.

El expediente deberá referirse a la totalidad del objeto del contrato y deberá contener los siguientes términos:

- El pliego de cláusulas administrativas particulares y el de prescripciones técnicas particulares.
- La duración del contrato.
- La justificación adecuada de la elección del procedimiento y los criterios que se tendrán en cuenta para adjudicar el contrato.
- El certificado de existencia de crédito.
- Cuando el contrato origine gastos para la administración, la fiscalización y la aprobación del gasto por la administración.

En el caso de contratos menores, que son definidos por razón de la cuantía, la tramitación del mismo sólo requiere:

- Aprobación del gasto.
- Incorporación de la factura.
- Sólo para contratos de obras, será ineludible la presentación, además del presupuesto de la obra, del proyecto cuando normas específicas así lo requieran.

En cuanto a la ***aprobación del expediente***, una vez que éste se ha completado, el órgano de contratación dispondrá la apertura del procedimiento de adjudicación.

En los contratos cuya financiación sea mediante aportaciones de distintas procedencias, aunque sean órganos de una misma Administración Pública se tramitará un solo expediente por el órgano de contratación al que corresponda la adjudicación del contrato.

2) **Tramitación Urgente**

Esta modalidad se utilizará para aquellos contratos cuya necesidad sea inaplazable por razones de interés público o cuya adjudicación sea preciso acelerar por razones de interés público. El expediente debe contener la declaración de “urgencia”, y además se regirán por las siguientes normas:

- Los órganos administrativos, fiscalizadores y asesores tendrán un plazo de cinco días prorrogables hasta 10 días para emitir los respectivos informes.
- Los plazos de licitación y adjudicación se reducen a la mitad a excepción del plazo de 15 días hábiles establecido en los contratos susceptibles de recurso especial como período de espera antes de la formalización de dicho contrato.
- Podrá darse el comienzo de la ejecución del contrato sin que se haya formalizado el mismo, siempre que se haya constituido la garantía definitiva.
- El inicio de la ejecución del contrato no podrá ser superior a 15 días hábiles desde la fecha de adjudicación.

3) **Tramitación de Emergencia**

Corresponde a aquellos contratos que tengan como causa acontecimientos catastróficos que suponen grave peligro o que afecten a la defensa nacional. Las normas de contratación en estos casos son:

- El órgano de contratación competente podrá contratar libremente sin obligación de tramitar expediente administrativo ni el requisito de la existencia de crédito.
- Simultáneamente el Ministerio de Hacienda o el Órgano Autónomo competente autorizará el libramiento de los fondos necesarios.
- Posteriormente se procederá a la fiscalización y aprobación del gasto.
- El inicio de la ejecución del contrato no podrá ser superior a un mes desde la fecha de adjudicación.

5.5.4 **Procedimiento de adjudicación: abierto, restringido y negociado.**

En cuanto a los procedimientos de adjudicación de los contratos la Ley establece que podrán ser de tres tipos: Abierto, Restringido y Negociado.

- En el “**procedimiento abierto**” cualquier empresario puede presentar una proposición u oferta.

- En el “**procedimiento restringido**” solo pueden presentar proposiciones aquellos empresarios seleccionados expresamente por la administración previa solicitud de los mismos. En el anuncio de licitación el órgano contratante establece los criterios de solvencia de acuerdo a los cuales van a ser elegidos los candidatos invitados a presentar solicitudes. El número de invitados no podrá ser inferior a cinco.

Una vez presentadas las solicitudes de participación el órgano de contratación comprueba la personalidad y solvencia de los presentados y selecciona a los que invita efectuándolo de forma escrita. Este escrito de invitación debe contener: referencia al anuncio de licitación publicado, fecha límite para la recepción de ofertas, así como la dirección a la que se envían y lengua en la que deben redactarse.

- En el “**procedimiento negociado**” el contrato será adjudicado al empresario justificadamente elegido por la administración.

Este procedimiento podrá ser utilizado con carácter general entre otros en los siguientes casos:

- a) Cuando en anteriores procedimientos abiertos, restringidos o de diálogo competitivo las proposiciones y ofertas económicas presentadas sean irregulares por haberlas presentado empresas carentes de aptitud, incumplimientos de obligaciones legales o relativas a la fiscalidad.
- b) En los contratos en los que por sus características o los riesgos que entrañen no pueda determinarse previamente el precio global.

En ambos casos será necesaria una publicación previa del procedimiento, con objeto de que sea posible la presentación de ofertas en concurrencia por cualquier empresario.

- c) Cuando tras haberse seguido un procedimiento abierto o restringido no se haya presentado ninguna oferta o las presentadas no son adecuadas

Además de los supuestos generales contemplados en la ley para la adopción de un procedimiento negociado, se detallan igualmente, en relación a cada tipo de contrato administrativo una serie de supuestos para tramitar un procedimiento negociado.

En los **contratos de obras** con carácter general, y entre otros cuando:

- Se trate de obras con fines de investigación y experimentación y no con objeto de obtener una rentabilidad, en cuyo caso será necesaria la publicidad.
- Se trate de obras complementarias que no figuran en el proyecto inicial pero que por imprevistos pasan a ser necesarias
- Las obras consistan en repetir otras similares adjudicadas por procedimiento abierto o restringido al mismo contratista, y se recurra a este procedimiento dentro de los tres años a partir de la formulación del contrato inicial.
- En todo caso cuando el valor estimado de las obras sea inferior a un millón de euros.

En los **contratos de Gestión de Servicios Públicos**, los casos más destacados son:

- Si se trata de servicios públicos respecto de los cuales no sea posible promover concurrencia respecto a la oferta.
- Aquellos cuyo presupuesto de gastos de primer establecimiento sea inferior a 500.000€ y su plazo de duración inferior a cinco años.
- Los relativos a la prestación de asistencia sanitaria concertados con medios ajenos, derivados de un convenio de colaboración o de un Contrato Marco, siempre que este último haya sido adjudicado mediante normas de esta LCSP.

En los **contratos de suministros** hay que destacar los siguientes:

- Se trate de la adquisición de bienes muebles del Patrimonio Histórico Artístico.
- Se trate de productos fabricados exclusivamente con fines de investigación.
- Se trate de entregas complementarias o ampliación de suministros o instalaciones existentes efectuadas por el proveedor inicial, y el cambio a otro proveedor suponga adquirir material con características técnicas diferentes.
- Siempre que su valor estimado sea inferior a 100.000 €

En los **contratos de servicios**, entre otros, en los siguientes casos:

- En aquellos contratos que debido a las características de la prestación, tanto en los contratos que tengan por objeto prestaciones de carácter intelectual como en los contratos de servicios financieros, no sea posible establecer sus condiciones con la precisión necesaria para adjudicarlo por procedimiento abierto o restringido. En estos casos será necesaria publicidad.

- Cuando se trate de servicios complementarios que no figuran en el proyecto inicial pero que por imprevistos pasan a ser necesarias
- Cuando los servicios consistan en repetir otros similares adjudicados por procedimiento abierto o restringido al mismo contratista. En este caso se podrá utilizar este procedimiento durante un periodo de tres años a partir de la fecha de formalización del contrato inicial.
- Siempre que su valor estimado sea inferior a 100.000€

Especial referencia merece la consideración de que el procedimiento negociado, puede ser realizado con o sin publicidad en razón de la cuantía del contrato:

- Contrato de obras cuando el valor estimado sea inferior a 200.000 euros.
- Contrato de suministro y servicio: valor estimado sea inferior a 60.000 euros.

Una modalidad de contrato es el “**contrato menor**”, que se utiliza en los contratos de obras cuyo importe sea inferior a 50.000€ y en los contratos de suministros cuando el importe sea inferior a 18.000 €.

Las características más significativas de estos contratos son que para su **tramitación** sólo será necesario la aprobación del gasto, la incorporación de la factura y en el caso de contratos de obras el presupuesto de las obras. En lo relativo a la **duración** no podrá ser superior a un año, ni podrán ser objeto de prórroga ni de revisión de precios.

Por último destacar que La LCSP articula un nuevo procedimiento de adjudicación, el **diálogo competitivo**, pensado para contratos de gran complejidad en los que la definición final de su objeto solo puede obtenerse a través de la interacción entre el órgano de contratación y los licitadores.

El diálogo competitivo se establece como aquella modalidad en la que el órgano de contratación dirige un dialogo con los candidatos seleccionados, previa solicitud de los mismos, con el fin de desarrollar una o varias soluciones susceptibles de satisfacer sus necesidades y que servirán de base para que los candidatos elegidos presenten una oferta.

Esta modalidad de contratación se utilizará bien cuando el órgano de contratación no se encuentre capacitado para determinar los medios técnicos aptos para satisfacer sus necesidades u objetivos y por tanto poder adjudicarlo por procedimiento abierto o

restringido. También se utilizará cuando se trate de contratos de colaboración entre el sector público y privado.

5.5.5 Licitación de los contratos

En este apartado se recoge

- 1) Contenido mínimo del expediente de administrativo
- 2) Publicidad en la fase de licitación
- 3) Capacidad del contratista

1) **Contenido mínimo del expediente de contratación**

Con carácter general el expediente de contratación debe contener los siguientes documentos:

➤ **Un pliego de carácter administrativo** que regule las relaciones administrativas de todo el procedimiento, así como las que deriven con el futuro adjudicatario, que incluirá los pactos y condiciones que definen los derechos y obligaciones que van a asumir las partes del contrato, y cuya aprobación se realiza por el órgano de contratación. Los contratos se ajustarán al contenido de estos pliegos y sus cláusulas se consideran parte integrante de los mismos.

Su aprobación corresponde al órgano de contratación que también podrá aprobar modelos de pliegos particulares para determinadas categorías de contrato de naturaleza análoga.

➤ **El Pliego de prescripciones técnicas** será elaborado con anterioridad a la autorización del gasto y contendrá las prescripciones técnicas particulares que hayan de regir la ejecución de la prestación. Tales prescripciones deberán permitir el acceso en condiciones de igualdad de los licitadores.

Además se incluirán las prescripciones necesarias en cada tipo de contrato, de forma general y a modo de ejemplo: los proyectos para contratos de obras, el estudio de viabilidad para los contratos de gestión de servicios públicos, etc.

2) **Publicidad en la fase de licitación.**

Los órganos de contratación difunden a través de Internet su **perfil de contratante** que incluye cualquier información y datos referentes a la actividad contractual del órgano contratante y que puede consistir en: anuncios previos, licitaciones abiertas o en curso y su correspondiente documentación, contrataciones programadas, contratos

adjudicados, los procedimientos anulados, puntos de contacto y medios de comunicación a través de los que se relacionan.

En relación a la publicidad, la norma establece que los órganos de contratación publicarán en el Diario Oficial de la Unión Europea con el fin de dar a conocer los contratos que tengan proyectado adjudicar en los doce meses siguientes referentes a: contratos de obras, las características esenciales de aquellos cuyo valor estimado sea igual o superior a 4.845.000 € y para los contratos de servicios y de suministros cuando su valor total estimado sea igual o superior a 750.000€

En cuanto a la convocatoria de licitaciones la norma establece que los procedimientos para la adjudicación serán publicados de la siguiente forma y en los siguientes diarios:

- En los contratos no sujetos a regulación armonizada serán publicados en el Boletín Oficial del Estado, salvo que se trate de Comunidades Autónomas o Administración Local, que se realizará en el Boletín Oficial de la CCAA o en el Boletín Oficial de la provincia respectivamente.
- En el caso de contratos sujetos a regulación armonizada la publicación se realizará en el Boletín Oficial del Estado y en el Boletín Oficial de la Unión Europea.

Respecto de la licitación los órganos de contratación fijarán los plazos de recepción de ofertas teniendo en cuenta el tiempo razonable para su preparación, así como las proposiciones de los interesados se ajustarán a lo establecido en el pliego de cláusulas administrativas. Estas proposiciones deben ir acompañadas de los siguientes documentos: los que acrediten la personalidad jurídica del empresario, los que acrediten la clasificación de la empresa o en su caso justifiquen su solvencia económica, financiera y técnica profesional, una declaración responsable de no estar incurso en prohibición de contratar y por último aquellos otros documentos distintos de los anteriores que estén establecidos en el pliego de cláusulas administrativas particulares.

La LCSP establece los siguientes plazos para la presentación de las solicitudes distinguiendo que sea trate de contratación armonizada o no.

En el caso de contratación armonizada y con procedimiento abierto el plazo ordinario de presentación de proposiciones no será inferior a 52 días contados desde la fecha del envío del anuncio del contrato a la Comisión Europea. Este plazo se puede reducir en 5 días cuando se ofrezca acceso por medios electrónicos.

Cuando se trate de contratación armonizada pero con procedimiento restringido el plazo ordinario de recepción de las solicitudes de participación no será inferior a 37 días contados desde la fecha del envío del anuncio del contrato a la Comisión Europea. Si son contratos de concesión de obras el plazo no puede ser inferior a 52 días, si bien estos plazos se pueden reducir en 7 días cuando se ofrezca acceso por medios electrónicos.

En cualquier caso el plazo de recepción de ofertas no podrá ser inferior a 40 días contados desde la fecha de envío de la invitación escrita.

Para el resto de contratos no sujetos a contratación armonizada los plazos ordinarios de proposiciones son: en procedimiento abierto, 15 días contados desde la fecha de publicación del anuncio. En el caso de contratos de obras no sujetos a regulación armonizada el plazo será de 26 días desde la publicación del anuncio en BOJA o BOE.

Para los contratos no sujetos a contratación armonizada y con procedimiento restringido, el plazo de presentación de solicitudes de participación 10 días contados desde la fecha de publicación del anuncio, y el plazo de presentación de ofertas no será inferior a 15 días.

En relación a la **subasta electrónica** la Ley la califica como un proceso iterativo que tiene lugar tras una primera evaluación completa de las ofertas, con objeto de presentar mejoras en los precios o en aquellos elementos que las mejoren en su conjunto.

En estos casos los órganos de contratación indicaran en el anuncio de licitación su decisión de recurrir a la subasta electrónica y en el pliego de prescripciones incluirán la siguiente información: la información que se pondrá a disposición de los licitadores durante la subasta electrónica y el momento en que se facilitará, la forma en que se desarrollará la subasta, las condiciones en que los licitadores podrán pujar y el dispositivo electrónico utilizado.

Por último dentro de las normas generales de los procedimientos la LCSP establece los criterios de clasificación de las ofertas, determinando que para la valoración de las proposiciones y la determinación de la oferta económicamente más ventajosa deberá tenerse en cuenta los siguientes criterios: la calidad y el precio, la fórmula utilizable para revisar las retribuciones ligadas a la utilización de la obra o la prestación del

servicio, el plazo de ejecución o entrega de la prestación, el coste de utilización, las características medioambientales

Cuando se utilice un solo criterio de adjudicación, éste será el precio más bajo.

Los criterios de adjudicación utilizados por el órgano de contratación se detallarán en el anuncio, en los pliegos de cláusulas administrativas particulares o en el documento específico.

En el siguiente cuadro se presenta un esquema en relación a los plazos de presentación de las proposiciones y solicitudes de participación.

ESQUEMA DE PLAZO DE PRESENTACIÓN PROPUESTIONES / SOLICITUDES DE PARTICIPACIÓN

ARTÍCULO 143 LCSP										
Plazo mínimo para la presentación de propuestas por los licitadores		Acceso por medios electrónicos a pliegos y documentación		Anuncios preparados y enviados por medios electrónicos						
PLAZO ORDINARIO		Con anuncio previo (1)		Reducción en 7 días						
Contratos sujetos a regulación armonizada (SARA)	52 días	34 días (reducibles hasta 22 días en casos de excepción, debida. Justificados)	Ambas reducciones son acumulables							
	A contar desde la fecha de envío del anuncio al BOE/C/CA									
Contratos NO sujetos a regulación armonizada (NO SARA)	Plazo ordinario: 52 días	Urgencia art. 94 LCSP: 15 días (reducibles hasta 10 días en casos de excepción, debida. Justificados)	Ambas reducciones son acumulables							
	A contar desde la fecha de publicación del anuncio en el BOE/C/CA									
(1) En los procedimientos de plaza única será necesario presentar la propuesta en el plazo de 10 días hábiles siguientes a la fecha de envío del anuncio de licitación, siempre que en el día de licitación hubiere, de estar disponible, toda la información necesaria para su presentación.										
ARTÍCULO 148 LCSP										
Plazo mínimo para la presentación de solicitudes de participación por los licitadores		Plazo mínimo para la presentación de propuestas de participación por los licitadores		Urgencia art. 94 LCSP						
Plazo ordinario		Plazo ordinario		Reducción en 5 días						
Contratos sujetos a regulación armonizada (SARA)	37 días	52 días	34 días (reducibles hasta 22 días en casos de excepción, debida. Justificados)	10 días						
	Contados desde la fecha de envío del anuncio al BOE									
Contratos NO sujetos a regulación armonizada	Plazo ordinario: 10 días									
	Contados desde la publicación del anuncio									
ARTÍCULO 141.3 LCSP (reenvío a los arts. 147 a 150 LCSP, relativos al procedimiento restringido)										
Plazo ordinario		Anuncios preparados y enviados por medios electrónicos		Negociación con los candidatos						
Contratos sujetos a regulación armonizada (SARA)	37 días	Reducción en 7 días	15 días o 10 días si el anuncio se envía por medios electrónicos	Será necesario solicitar ofertas. A las empresas capacitadas para la realización del objeto del contrato, siempre que ello sea posible, en el plazo de 10 días hábiles siguientes a la publicación de las ofertas y de las razones para su aceptación o rechazo.						
	Contados desde la fecha de envío del anuncio al BOE									
Contratos NO sujetos a regulación armonizada (NO SARA)	Plazo ordinario: 10 días									
	A contar desde la fecha de publicación del anuncio en BOE/C/CA									
(2) En los procedimientos de plaza única será necesario presentar la propuesta en el plazo de 10 días hábiles siguientes a la fecha de envío del anuncio de licitación, siempre que en el día de licitación hubiere, de estar disponible, toda la información necesaria para su presentación.										

3) Capacidad del contratista

En cuanto a la capacidad y solvencia del empresario, la LCSP establece que pueden contratar con el sector público las personas naturales o jurídicas, españolas o extranjera que tengan plena capacidad de obrar, no estén incursas en una prohibición de contratar y acrediten su solvencia económica y técnica, o se encuentren debidamente clasificadas

Si bien en esta apartado esta Ley establece una prohibición expresa de adjudicar contratos de vigilancia, supervisión, control y dirección de una obra a la empresa adjudicataria de dicha obra, y además las personas jurídicas sólo podrán ser adjudicatarios de contratos cuyas prestaciones estén comprendidas dentro de los fines, objeto o ámbito de actividad a que se refieren sus estatutos.

Se consideran causas de prohibición de contratar entre otras:

- Las personas condenadas mediante sentencia en firme por delitos de asociación ilícita, corrupción por transacciones económicas internacionales, tráfico de influencias, etc.
- Las personas o empresas que han solicitado la declaración de concurso o han sido declaradas insolventes
- Haber sido sancionados con carácter firme por infracción grave en materia profesional.
- No estar al corriente en las obligaciones con la Seguridad Social
- Haber incurrido en falsedad en lo relativo a su capacidad para contratar o su solvencia

Como forma de acreditar la solvencia para poder contratar con la administración, los empresarios tienen que demostrar estar en posesión de las condiciones mínimas de solvencia económica financiera y profesional o técnica que se determine por el órgano de contratación.

Estos requisitos serán sustituidos por el de la clasificación cuando ésta sea exigida legalmente, y que se estipula para los contratos de obras cuyo importe sea igual o superior a 350.000€ y, en los contratos de servicios cuyo importe sea igual o superior a 120.000€

Todos estos requisitos mínimos, así como la documentación requerida que los acredite se anunciarán en el anuncio de licitación.

Las empresas, personas jurídicas, justificarán su capacidad para contratar con la Administración mediante los siguientes requisitos, con carácter general y entre otros:

- a) **Escritura de constitución**, y de modificación en su caso, de la Sociedad debidamente inscrita en el registro mercantil, así como la escritura de apoderamiento de la persona firmante.
- b) **Declaración empresarial** de no estar incurso en alguna de las prohibiciones para contratar establecidas en el artículo 49 de la LCSP
- c) **Solvencia económica y financiera**. Que se justificará mediante uno o varios de los siguientes documentos: Informe de instituciones financieras; presentación de las cuentas anuales, declaración de la cifra de negocios global y de las obras y suministros realizados por la empresa en los tres últimos años.
- d) **Solvencia técnica en los contratos de obras**. Que se justificará mediante uno o varios de los siguientes documentos: Títulos académicos y experiencia del empresario, relación de las obras ejecutadas en los últimos 5 años, relación de maquinaria y equipo técnico y humano de que dispondrá el empresario para realizar las obras.
- e) **Solvencia técnica en los contratos de suministros**. Que se justificará por los documentos expuestos anteriormente y además por muestras y catálogos de los productos, así como identificando al personal técnico o unidades técnicas integradas o no en la empresa, de los que disponga para la ejecución del contrato, especialmente los encargados del control de calidad
- f) **Solvencia técnica en los contratos de servicios**. Se justificara mediante una relación de los principales servicios o trabajos realizados en los tres últimos años, indicación del personal técnico participante en el contrato, y las instalaciones técnicas, medidas empleadas por el empresario para garantizar la calidad.
- g) **Garantía provisional**. Es potestativo que los órganos de contratación exijan a los licitadores la constitución de una garantía provisional que responda del mantenimiento de sus ofertas hasta la adjudicación del contrato. Esta garantía no podrá ser superior al 3%.

En este sentido la Junta de Andalucía en el Acuerdo del Consejo de Gobierno de 8 de junio de 2010 estableció, que con carácter general y durante el año 2010 y 2011, la no exigencia de esta garantía provisional.

Además en los **contratos sujetos a regulación armonizada** los órganos de contratación podrán exigir:

- La presentación de certificados expedidos por organismos independientes que acrediten que el empresario cumple determinadas normas de garantía de la calidad haciendo referencia a los sistemas de aseguramiento de la calidad basados en la serie de normas europeas.
- La presentación de certificados en las mismas condiciones que las anteriores que certifiquen que el empresario cumple determinadas normas de gestión medioambiental

En los casos que las empresas estén obligadas a la presentación de la correspondiente clasificación, no será necesaria la acreditación de solvencia.

Además la Administración Pública Andaluza tiene establecido un registro de licitadores que por razones de economía administrativa simplifican y sustituyen los documentos acreditativos de capacidad. En Andalucía se permite sustituir parte de la documentación de capacidad empresarial, mediante la presentación de la ficha emitida por el Registro de Licitadores (creado por el decreto 189/1997 de 22 de julio), junto con una declaración responsable de no haberse modificado los datos de dicho Registro.

5.5.6 Fase de Adjudicación

En la fase de adjudicación hay que destacar dos puntos:

- 1) La intervención de la mesa de contratación
- 2) La publicidad y comunicación de la adjudicación

1) La intervención de la mesa de contratación

Los órganos de contratación de las Administraciones Públicas estarán asistidos por una Mesa de contratación, siempre y cuando la competencia para contratar no corresponda a una Junta de Contratación, en los procedimientos abiertos y restringidos y en los procedimientos negociados con publicidad, entre otros, en los siguientes casos:

- En los que con anterioridad se haya seguido un procedimiento abierto, restringido o de dialogo competitivo y haya resultado irregular por tratarse de empresarios carentes de aptitud.
- Que se trate de contratos que no pueda determinarse previamente el precio global.

- Cuando se trate de obras que se realizan únicamente con fines de investigación, y no tengan por objeto obtener una rentabilidad o cubrir los costes de investigación o desarrollo.

La Mesa de contratación será el órgano competente para la valoración de las ofertas, y estará constituida por un Presidente, los vocales que se determinen reglamentariamente, y un secretario.

Todos estos miembros serán nombrados por el órgano de contratación adecuándose a los siguientes requisitos:

- El secretario deberá ser designado entre funcionarios, o en su defecto, otro tipo de personal dependiente del órgano de contratación.
- Entre los vocales deberá figurar necesariamente un funcionario de entre quienes tengan atribuido legal o reglamentariamente el asesoramiento jurídico del órgano de contratación y un interventor, o, a falta de éstos, una persona al servicio del órgano de contratación que tenga atribuidas las funciones correspondientes a su asesoramiento jurídico, y otra que tenga atribuidas las relativas a su control económico-presupuestario.

En los procedimientos de adjudicación, abierto o restringido, celebrados por los órganos de las administraciones públicas, la valoración de los criterios cuya cuantificación dependa de un juicio de valor corresponderá, en los casos en que proceda por tener atribuida una ponderación mayor que la correspondiente a los criterios evaluables de forma automática, bien a un organismo técnico especializado, bien a un **comité formado por expertos**, en cuyo caso deberán ser como mínimo tres, y todos ellos contarán con la cualificación profesional adecuada en razón de la materia sobre la que verse la valoración.

Siempre que sea posible, los miembros del citado comité habrán de ser personal al servicio del departamento ministerial u organismo contratante. En ningún caso podrán estar integrados en el órgano que proponga la celebración del contrato.

2) La publicidad y comunicación de la adjudicación

Una vez presentadas todas las ofertas el órgano de contratación las clasificará por orden decreciente, atendiendo a los criterios de adjudicación.

Se descartarán aquellas proposiciones que el órgano de contratación considere que no podrán ser cumplidas como consecuencia de la inclusión de valores

desproporcionados, estas ofertas serán objeto de estudio de acuerdo con el procedimiento que la propia ley establece para ello.

Antes de la adjudicación el órgano contratante podrá renunciar a la celebración del contrato por razones de interés público, o bien desistir por razones de infracción no subsanables de las normas de preparación del contrato o reguladoras del procedimiento de adjudicación, debiendo compensar a los candidatos por los gastos en que hubiesen incurrido de acuerdo a lo establecido en el pliego.

Posteriormente se procede a la adjudicación mediante resolución motivada que se comunicará a los licitadores y publicada en el perfil del contratante del órgano de contratación que corresponda.

A partir de este punto el órgano de contratación requerirá al licitador que haya presentado la oferta económicamente más ventajosa para que, dentro del plazo de diez días hábiles, a contar desde el siguiente al que hubiera recibido el requerimiento, presente la documentación justificativa de hallarse al corriente en sus obligaciones tributarias y con la Seguridad Social.

Una vez que el órgano de contratación reciba esta documentación, debe adjudicar el contrato dentro de los 5 días hábiles siguientes.

La adjudicación del contrato se notificará a los candidatos y se publicará, adicionalmente, de la siguiente forma:

- Para los contratos con cuantía superior a la establecida para los contratos menores se publicará en el perfil de contratante del órgano de contratación.
- Para contratos cuya cuantía sea igual o superior a 100.000€ o cuando se trate de contratos de gestión de servicios públicos que excedan dicho importe o su plazo de duración supere los cinco años se publicará en el Boletín Oficial de la CCAA.
- Para contratos sujetos a regulación armonizada se publicarán en el Diario Oficial de la Unión Europea y en el BOE.

Hay que señalar que la Ley 34/2010 establece dos novedades respecto a la publicación y posibles recursos especiales que pudieran derivarse:

A) La ley señala que la adjudicación de los contratos deberá estar argumentada y se notificará a los licitadores al mismo tiempo que se publica en el perfil del contratante.

La notificación deberá contener la información necesaria para que el licitador excluido pueda interponer, si lo estima oportuno, el recurso correspondiente, y en concreto deberá contener para el recurso especial en materia de contratación, lo siguiente:

- Las razones por las que se haya desestimado las ofertas de los candidatos descartados
- Las razones por las que se haya tenido en cuenta las ofertas de los licitadores excluidos.
- El nombre del adjudicatario, las características y ventajas de la proposición del adjudicatario que han motivado la elección de este candidato respecto al resto.

B) Por otra parte esta ley también establece una novedad en cuanto a los órganos competentes para resolver los recursos interpuestos en determinados supuestos establecidos en la ley de contratos del sector público, en tanto que estos recursos especiales se realizará por el Tribunal Administrativo Central de recursos contractuales, creado a tal efecto y adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda.

5.5.7 Fase de ejecución contractual

Los grandes aspectos a señalar en la ejecución del contrato son:

- 1) Contenido del contrato administrativo
- 2) Los plazos de garantía establecidos en los contratos
- 3) Las incidencias en la ejecución de los contratos y el régimen de penalidades
- 4) Liquidación del contrato

1) Contenido del Contrato administrativo

Los contratos celebrados por organismos y entidades del sector público deben de contener como mínimo las siguientes menciones:

- La identificación de las partes
- La acreditación de la capacidad de los firmantes para suscribir el contrato
- Definición del objeto del contrato
- Referencia a la legislación aplicable al contrato
- La enumeración de los documentos que integran el contrato

- El precio cierto o el modo de determinarlo
- La duración del contrato o las fechas estimadas para el comienzo de su ejecución y para su finalización, así como las fechas para la prórroga si estuviera prevista
- Las condiciones de recepción, entrega o admisión de las prestaciones.
- Las condiciones de pago
- El crédito presupuestario con el que se abonará el precio

2) Garantías establecidos en los contratos

Las garantías tienen por objeto cubrir la responsabilidad acerca de: una posible demora en la ejecución del contrato, posibles gastos que pudiera ocasionarse a la Administración como consecuencia de una demora por parte del contratista en el cumplimiento de sus obligaciones, la inexistencia de vicios o defectos de los bienes suministrados en los contratos de suministros, durante el plazo de garantía que se haya previsto en el contrato.

La Ley establece que los adjudicatarios de contratos de la administración deberán constituir una garantía de un 5% del importe de adjudicación, ó en su caso del presupuesto base de licitación, sin IVA. Si bien el órgano contratante puede eximir de esta obligación a la empresa debiéndolo justificar en los pliegos. No siendo posible esta exención el caso de los contratos de obra.

En casos especiales se puede pedir una garantía complementaria del 5%, si bien en todos los casos las garantías se pueden constituir en de las siguientes formas: metálico, avales, contrato de seguro de caución.

Además de la garantía para cada contrato el empresario puede constituir una garantía global para afianzar las responsabilidades que puedan derivarse de la ejecución de todos los contratos que celebre con una administración o con uno o varios órganos de contratación.

El plazo de presentación de la garantía será de 10 días hábiles contados desde el siguiente al requerimiento que resulte por parte de la administración

Por último la garantía será devuelta en los siguientes momentos:

- Cuando se haya producido el vencimiento del plazo de garantía y cumplido satisfactoriamente el contrato que se trate.
- En la recepción parcial el contratista podrá solicitar la parte proporcional de la garantía, de acuerdo con el pliego de cláusulas administrativas.
- Transcurrido un año de la fecha de terminación del contrato, se procederá a la devolución o cancelación de las garantías.

3) Las incidencias en la ejecución de los contratos y el régimen de penalidades

En cuanto a la **ejecución** del contrato la norma establece que el contratista está obligado a cumplir el contrato dentro del plazo fijado. En los casos que éste incurra en demora por causas imputables a él mismo, la Administración podrá optar por la resolución del contrato o imponerle una sanción diaria en la proporción de 0,20 por cada 1.000 euros del precio del contrato.

Además cuando las características del contrato supongan que sea necesaria su correcta ejecución y por tanto un incumplimiento suponga sanciones distintas a las establecidas en el párrafo anterior, se hará constar en el pliego de cláusulas administrativas.

Será obligación del contratista indemnizar los daños y perjuicios ocasionados a terceros como consecuencia de la ejecución del contrato. Será la Administración la responsable cuando los daños sean consecuencia de vicios del proyecto elaborado por ella misma en el contrato de obras o en el de suministros de fabricación.

En cuanto al pago del precio del contrato, éste podrá realizarse de manera total o parcialmente mediante abonos en cuenta. Si bien la Administración tiene la obligación de abonar el precio en el plazo de 30 días contados a partir de la fecha de expedición de la factura correspondiente., y en caso de demora en el pago por parte de la Administración, ésta estará obligada al pago de intereses de demora al tipo que legalmente esté establecido.

Cuando la demora en el pago es superior a 4 meses el contratista puede solicitar la suspensión del cumplimiento del contrato, debiéndolo comunicar a la Administración con un mes de antelación. Si la demora es superior a 8 meses puede instar la resolución del contrato.

En cuanto a la **modificación** de los contratos la Ley 30/2007 establece que una vez formalizado el contrato, sólo se pueden realizar modificaciones por razón de interés público en los elementos que lo integran y que estén motivados por necesidades nuevas o causas imprevistas. Tales modificaciones se realizarán con los mismos requisitos que la formalización del contrato, sin bien la posibilidad de modificación del contrato y sus condiciones debe recogerse en los pliegos o en el contrato

En relación a la extinción y como regla general la norma establece que se extinguen por cumplimiento o por resolución. El cumplimiento del contrato supone que el contratista ha realizado en los términos del contrato el objeto del mismo y la Administración ha quedado satisfecha. Este hecho se realiza mediante un acto formal de recepción dentro del mes siguiente de haberse producido la entrega o realización objeto del contrato, o en el plazo estipulado en el pliego de cláusulas administrativas. Una vez realizado este acto entrará en vigor el período de garantía estipulado en el contrato transcurrido el cual y sin que hayan existido objeciones por parte de la Administración queda extinguida la responsabilidad del contratista.

Las **causas de resolución** de los contratos establecidas en la ley son: la muerte o incapacidad del contratista o la extinción de su personalidad jurídica, la declaración de concurso o de insolvencia del contratista, el mutuo acuerdo entre la Administración y el contratista, la no formalización del contrato en plazo, la demora en el cumplimiento de los plazos por parte del contratista y el incumplimiento del plazo de dos meses de inicio de la ejecución en los casos de tramitación de urgencia, la falta de pago por parte de la Administración en el plazo de 8 meses, y el incumplimiento de las restantes obligaciones contractuales esenciales así como aquellas que se establezcan expresamente en el contrato

Por último en cuanto a la invalidez de los contratos la Ley establece que se consideran inválidos aquellos en los que alguno de sus actos preparatorios o el de adjudicación sea inválido.

Se consideran **causas de nulidad** de Derecho Administrativo las siguientes:

- a) De acuerdo con la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas se consideran nulos de pleno derecho los siguientes actos:

- Los que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.
 - Los dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.
 - Los que tengan un contenido imposible
 - Los que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta.
 - Los dictados prescindiendo total o absolutamente del procedimiento legalmente establecido o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados.
 - Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieran derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.
- b) La falta de capacidad de obrar o de la solvencia económica, financiera, técnica o profesional, debidamente acreditada, o el estar incurso el adjudicatario en alguna de las causas que le prohíbe contratar con la administración.
- c) La carencia o insuficiencia de crédito de acuerdo a lo establecido en la Ley General Tributaria, salvo en los supuestos de emergencia.

Se consideran **causas de anulabilidad** de Derecho Administrativo aquellos actos de la Administración que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder. En estos casos cabe hacer dos menciones:

- El defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados.
- La realización de las actuaciones administrativas fuera del tiempo establecido para ellas sólo implicará la anulabilidad del acto cuando así lo imponga la naturaleza del plazo.

La competencia para declarar la nulidad de los contratos será del órgano contratante, si bien no tendrá delegada la facultad de acordar indemnización por daños y perjuicios.

En cuanto a los efectos de la declaración de nulidad de los actos preparatorios serán:

- Cuando la nulidad sea de los actos preparatorios del contrato o de la adjudicación, esto llevará consigo también la nulidad del propio contrato que entrará en fase de liquidación, debiéndose restituirse las partes las cosas que hubiesen recibido en virtud del mismo, y si esto no fuera posible se devolverá su valor.
- La nulidad de los actos que no sean preparatorios sólo afectará a éstos y sus consecuencias.
- Cuando la declaración administrativa de nulidad de un contrato produjese un grave trastorno al servicio público, podrá disponerse en el mismo acuerdo la continuidad de dicho contrato hasta que se adopten medidas de urgencia.

5.5.8 La racionalización técnica establecida en la ley 30/2007

Con objeto de racionalizar y ordenar la adjudicación de contratos, las Administraciones Públicas podrán adoptar las siguientes modalidades de contratación:

- 1) Acuerdos Marco
- 2) Sistemas dinámicos de contratación
- 3) Centrales de contratación

1) Acuerdos Marco

Son acuerdos entre los órganos contratantes del sector público y uno o varios empresarios, (en cuyo caso al menos tres), con el fin de fijar las condiciones a que habrán de ajustarse los contratos que se pretenden adjudicar en un período de tiempo determinado, siempre que la duración del acuerdo marco no sobrepase los cuatro años.

Los acuerdos marco se publicarán en el perfil de contratante del órgano de contratación y además y en un plazo máximo de 48 días en el BOE o en el BOJA. Aquellos contratos sujetos a regulación armonizada se publicarán en el Boletín de la UE en un plazo de 48 días desde su celebración.

La adjudicación del contrato solo se realiza entre el órgano de contratación y empresas que hayan sido parte en el acuerdo marco.

Cuando el acuerdo marco se realice con un solo empresario, la adjudicación se realizará de acuerdo a los términos establecidos en el propio acuerdo marco.

Los acuerdos marco realizados con varias empresas tienen las siguientes características:

- a) Si todos los términos del contrato están establecidos en el Acuerdo marco no es necesario una nueva licitación. En caso contrario si sería preciso una nueva licitación
- b) Si se trata de contratos sujetos a regulación armonizada se realiza una consulta por escrito a todas las empresas, en caso contrario solo a 3 de ellas
- c) Las ofertas debe presentarse por escrito y en plazo suficiente en función del objeto y la complejidad
- d) Adjudicación a la mejor oferta se realiza en función de los criterios del acuerdo marco
- e) Alternativamente se podrá abrir una subasta electrónica siempre que esté recogido en el acuerdo

2) Sistemas Dinámicos de Contratación

Es el sistema a utilizar para la contratación de obras, servicios y suministros de uso corriente y disponible en el mercado. La duración de estos contratos no podrá ser superior a cuatro años.

El desarrollo del proceso y la adjudicación de los contratos debe hacerse exclusivamente por medios telemáticos y de acuerdo con lo establecido para el procedimiento abierto excepto en la adjudicación

Cada contrato que se pretenda adjudicar bajo este sistema deberá ser objeto de licitación, siendo invitados a presentar ofertas todos los empresarios admitidos en el sistema dinámico, adjudicándose al empresario que presente la mejor oferta, valorada con los criterios establecidos en la propia invitación que se les hace

3) Centrales de Contratación

Las Centrales de Contratación pueden actuar adquiriendo suministros, y servicios para otros órganos de contratación, o adjudicando contratos o celebrando acuerdos marco para la realización de obras, suministros o servicios destinados a los mismos.

A través de las Centrales se podrá efectuar la contratación de obras, suministros y servicios que tengan características homogéneas.

En estos casos la Dirección General del Patrimonio del Estado operará como central de contratación única para todos, a través de los siguientes procedimientos:

- Celebración del correspondiente contrato, adjudicado de acuerdo con las normas generales (art. 122 a 172).

- Por procedimiento especial de adopción de tipo, que se realiza en dos fases:
1ª Fase: adopción de los tipos contratables para cada clase de bienes, obras o servicios: mediante un acuerdo marco o la apertura de un sistema dinámico
2ª Fase: contratación específica, según normas de cada uno de esos sistemas contractuales anteriores

5.5.9 Logística de Aprovisionamiento

Para Lamata (1998) el proceso general de compras de cualquier organización está conformado por los siguientes subprocesos o fases:

- El cliente interno expresa una necesidad de materiales que llega al departamento de compras, bien directamente o a través de almacenes.
- El departamento de compras consulta el fichero, que deberá estar informatizado, de artículos y proveedores para determinar de entre los proveedores ya calificados para aquél o aquellos materiales, los que reúnen las mejores condiciones.
- Compras cursa peticiones de oferta, o promueve concurso.
- Una vez que se dispone de las ofertas, se estudian y se decide la compra al proveedor idóneo de acuerdo con los criterios establecidos, o bien se decide establecer una negociación entre los candidatos y finalmente se elige.
- Se elabora y emite pedido al proveedor seleccionado.
- El departamento de compras comunica a almacenes la adquisición y plazo de entrega previsto.
- El proveedor envía los productos con el albarán a almacenes, quién da la conformidad o no de la recepción.
- En caso de conformidad en la recepción de compras, se comunica al departamento financiero para proceder a la orden de pago, a stocks para el inventario y al peticionario del material de la llegada y disponibilidad del mismo.

La utilidad de una buena gestión de compras estriba básicamente en adquirir lo que se necesita, en las condiciones requeridas y sin pagar más de lo necesario. Por ello es imprescindible la colaboración de los profesionales en la elaboración de los planes de compra, así como la existencia de un catálogo de productos homologados por el centro, ficheros de artículos y proveedores.

Una buena gestión de compras supone una reducción de gasto. Hay que tener en cuenta que el capítulo II (bienes corrientes y servicios) representa un 30-35 por 100 del total del presupuesto. Por este motivo la política de compras debe determinar cómo realizar el proceso de compras, cómo enfocar la petición de ofertas, qué comprar, el cuánto y el cuándo, a quién comprar, en qué condiciones, cómo recibir y aceptar lo adquirido, y por tanto requiere un método y una colaboración e implicación de todos los servicios del centro: médicos, financieros, técnicos y jurídicos.

La actuación en el campo del aprovisionamiento y la logística de una organización sanitaria de carácter público debe ser abordada en tres grandes tareas:

- 1ª La ordenación del proceso de compra
- 2ª La ordenación de la cadena logística
- 3ª La definición de un sistema de control para el consumo racional de los bienes afectados.

1º) Función de compras

Mediante la función de compra los Centros adquieren en el mercado los productos que se requieren para el adecuado funcionamiento de sus instalaciones y servicios.

Por razones de especialización, en un centro sanitario público la función de compra se puede diferenciar en dos áreas de competencia estrechamente relacionadas:

- *Contratación.* Se ocupa del diseño, desarrollo, ejecución y seguimiento de los expedientes de contratación del suministro de los productos que deben ser adquiridos por el Centro, conforme a las directrices marcadas por el nivel directivo responsable de esta función.
- *Aprovisionamiento.* La función de aprovisionamiento tiene entre sus competencias por una parte el análisis y seguimiento de necesidades, y por otra la planificación, programación, seguimiento y ejecución de su cobertura. Se ocupa, por tanto, de evaluar y procesar las necesidades demandadas por los Centros de Consumo, conocer la oferta disponible en el mercado que responde a las necesidades del Centro, gestionar su adquisición, si procede, e implementar herramientas para el control de los costes y del gasto, todo ello de acuerdo con la política de compras definida por la Dirección del Centro.

2º) Función de almacenamiento

El almacenamiento constituye una función esencial en el flujo de mercancías: la adecuada gestión de la red de almacenaje, configurada por el conjunto de instalaciones destinadas a garantizar la permanente disponibilidad de los productos para el consumo, se completa con la gestión de las mercancías a través de las distintas estaciones por las que circulan. Ambos cometidos forman parte de las funciones básicas de almacenamiento.

Para Lamata (1998 bis) el almacén es el espacio ordenado mediante estanterías, palés o cualquier otro medio, destinado a depositar las existencias de las mercaderías que se ha determinado que tengan stocks.

Las funciones del almacén son: La recepción de todo tipo de material adquirido por Compras, así como las salidas a los peticionarios, determinación de la ubicación, control, mantenimiento y organización de los artículos almacenados, control de las existencias de acuerdo con los stocks previamente fijados, solicitando a Compras los productos necesarios para su abastecimiento de conformidad con el sistema de reaprovisionamiento acordado, que puede ser:

- *Por volumen fijo de pedido.* Cuando el stock alcanza el nivel de reaprovisionamiento.
- *Por periodo fijo de pedido.* De forma que al recibir el pedido el stock recupera el nivel deseado.
- *Por periodo fijo de pedido condicional.* Similar al anterior pero fijando un límite para los pedidos a formular.

La gestión de stocks consiste en determinar el tipo y la cantidad de material a almacenar, las fechas de reposición y fijación de los niveles de stocks necesarios.

El objetivo básico de la gestión de stocks es regular la ley de entrada conociendo la ley de salida para optimizar las existencias y controlar el exceso de dinero inmovilizado.

Los criterios de disponibilidad de existencias se basan en: el tiempo y extensión del uso probable, coste de almacenamiento, obsolescencia, disminución de pedidos, coste de transporte, coste de inversión, coste de compra, diferencial de precio según cantidad, situaciones del mercado y tendencias de precios, tiempo necesario de entrega, disponibilidad de sustitutos, espacios disponibles para almacenar y seguridad del área de almacenamiento.

Con el fin de asegurar en todo momento el aprovisionamiento, deben fijarse los stocks máximo, mínimo y de alerta, así como el lote de reaprovisionamiento.

El stock máximo es el punto que no debe ser sobrepasado, ya que un exceso de mercancía afecta a la rentabilidad y encarece el coste de inversión, está en base a los consumos periódicos.

El stock mínimo o de seguridad se constituye para hacer frente a demoras en el plazo de entrega por los proveedores y demandas anormalmente elevadas por parte de los servicios. Cuanto más irregulares son los consumos más elevado es el stock. Lo normal es que represente un 20 por 100 del consumo anual.

El lote reaprovisionamiento es la diferencia entre el stock máximo y el mínimo. Para minimizar los costos, el lote de reaprovisionamiento ideal será aquel que lleve consigo un coste mínimo de almacenamiento y de adquisición. A este valor se le denomina cantidad económica de pedido.

Mediante la fórmula de Wilson se determina la cantidad que hay que pedir en cada reaprovisionamiento a lo largo del año para que el gasto anual sea mínimo.

$$Q = \sqrt{2SC / I}$$

En donde “S” sería el coste de realizar un pedido, incluyendo el coste de transportar la mercancía así como el coste de personal necesario para realizar el pedido.

“C” sería la demanda anual en unidades físicas de ese producto

“I” es el coste anual de almacenar una unidad.

“Q” es el denominado lote económico o tamaño del lote de pedido de un producto que minimiza los costes totales de la gestión de stocks

Una función complementaria a la de almacenamiento es la función de distribución que constituye el conjunto de canales organizativos y medios de transporte que hacen posible trasladar la mercancía demandada desde los puntos de recepción hasta los Almacenes de Consumo.

Una gestión adecuada del proceso de distribución permite optimizar las existencias disponibles en la red de almacenamiento ajustando sus niveles a las necesidades reales del consumo.

3º) Función de control

De la función de control de consumo se derivan aspectos críticos para el sistema logístico: por un lado los que tienen que ver con el seguimiento del ritmo de consumo y con ello la necesidad de realizar una adecuada programación de la compra y

abastecimiento de los productos necesarios para mantener la actividad asistencial de los Centros de Consumo.

Por otro lado las consecuencias económicas derivadas de este consumo. Ambas razones exigen diseñar e implementar medidas de control y seguimiento; entre ellas destaca el empleo de Pactos de Consumo como instrumento de planificación. La Dirección de cada Institución debe acordar con cada Centro de Consumo las cuantías autorizadas, la programación, el procedimiento de reposición y todas aquellas medidas que delimiten el compromiso que asume cada estructura con responsabilidad de gasto en materia de control de consumo.

En la actualidad las organizaciones sanitarias sometidas al derecho administrativo, como es el caso del Servicio Andaluz de Salud, han optado entre dos fórmulas de aprovisionamiento: un modelo de compra centralizada, en el que la Dirección corporativa selecciona directamente al proveedor y su producto, y acuerda las condiciones de suministro a los Centros consumidores; y en el extremo contrario un modelo completamente descentralizado basado en la delegación de la competencia de compra a los directivos de los Centros consumidores, sin más restricción que la presupuestaria.

En la historia del sistema sanitario se ha pasado de un modelo de operaciones de contratación centralizada, con el consiguiente incremento del gasto debido a factores indirectos (rechazos al producto suministrado, duplicidades del gasto por fugas en los sistemas de control, elevación de precios a medio plazo, etc.), a un sistema de descentralización de las competencias de contratación a los centros consumidores, dotándolos de mayor autonomía en la elección de producto y en la decisión de la compra, provocando una multiplicación de las transacciones y un incremento en el coste de cada operación de compra.

Si bien las últimas tendencias del Sistema Sanitario Público Andaluz se inclinan por una vuelta a la centralización de las adquisiciones, mediante la creación de Plataformas Provinciales de Contratación Administrativa, constituidas como entes administrativos instrumentales, no dotadas de personalidad jurídica, y con unas funciones que inicialmente consisten en desarrollar de forma centralizada (con ámbito provincial) los procedimientos de contratación administrativa (con excepción la contratación menor), para la adquisición de bienes y servicios de los centros sanitarios dependientes de cada plataforma,

Para Lamata F. (1998) la centralización tanto en forma mancomunada como dentro del hospital presenta ventajas frente a la dispersión de la función que desaprovecha la economía de escalas y hace más difícil el seguimiento de las directrices de la empresa.

Entre las ventajas de este sistema este autor destaca las siguientes: la unidad de criterio de las funciones de aprovisionamiento/compras facilita el estudio de mercados y la planificación de compras, así como el desarrollo de programas de simplificación de materiales y procesos, abarata el transporte mediante el logro de cargas completas en las expediciones, permite la especialización por grupos de materiales a los compradores y a los proveedores, facilita el acceso a los proveedores más potentes, permite disponer de un amplio abanico de contactos previos sobre los que negociar con posterioridad. Los inconvenientes son: ralentización de la disponibilidad de los materiales por parte del peticionario, burocratización del proceso administrativo.

El SSPA y más concretamente el SAS está asistiendo en los últimos años a un proceso de estandarización de los modelos de aprovisionamientos de los centros sanitarios, basada en unos instrumentos que han permitido homogeneizar los distintos productos adquiridos por todos y cada uno de los centros sanitarios.

A continuación se realiza una breve de estos instrumentos, cuyo último eslabón ha sido la creación de las Plataformas de Contratación Administrativa anteriormente citadas.

➤ **Catálogo de Bienes y Servicios.**

Constituye el instrumento que identifica de manera ordenada y sistemática los bienes de consumo que se demandan en el Servicio Andaluz de Salud, expresados en términos genéricos.

De cada artículo genérico, el Catálogo contiene su denominación y una descripción de sus especificaciones técnicas. Con carácter general, estas características deben permitir que todos los productos específicos presentes en el mercado, de similares características y finalidad, puedan tener cabida en el mismo. Además y mediante resolución existe una prohibición de adquirir productos específicos por parte de los centros si previamente su genérico no ha sido inscrito en el Catálogo.

Son los Centros del Organismo quienes proponen las altas en el Catálogo a la Central Logística de Compras y Servicios, y ésta realiza el alta en el mismo una vez comprobado que efectivamente no hay un artículo de las características propuestas.

➤ **El Banco de productos**

Paralelamente a estas medidas y como forma de dar validez al modelo es necesario que el contenido del Catálogo de productos sea conocido por los Centros sanitarios ya que éste sienta las bases para ordenar la oferta de productos en el mercado.

Con esta finalidad se crea el Banco de Productos y Materiales de consumo, una herramienta que opera a través del portal de Internet del Servicio Andaluz de Salud y a través de la cual las empresas presentan a la Dirección corporativa los productos que desean comercializar.

➤ **La Revista de Compras,**

Un instrumento destinado a presentar toda la información (técnica, comercial, logística, económica, etc. de los productos que pueden ser adquiridos por los distintos centros sanitarios.

Con la creación de estos instrumentos se hacía necesario homogenizar la catalogación de los productos bajo un mismo código. A continuación se describe de forma breve la forma en que se referencian los bienes y servicios:

- a) El Catálogo General anteriormente citado identifica a los productos mediante un código (compuesto por letras y números) que permite agrupar en el mismo los artículos que pueden ser usados en la Administración Sanitaria. Dicho Código se denomina “Código SAS”.
- b) Posteriormente, y sobre el mismo, se han definido una serie de atributos, que han permitido desgranar de cada Código SAS, uno o más Genéricos de Centro. Dichos Genéricos de Centro, logran una identificación más exhaustiva de las características de los artículos que se englobarán bajo el mismo.
- c) El Banco de Productos muestra los bienes que han sido ofertados por las empresas comerciales productoras o comercializadoras de los mismos.
- d) Cada uno de esos artículos ofertados, ha sido objeto de estudio por parte de una Comisión Evaluadora que ha valorado su aptitud para poder ser adquirido por los Órganos Gestores.
- e) En caso positivo, y atendiendo a los criterios definidos, ha procedido a otorgar a dicho artículo su Código de Identificación de Producto (CIP)

Una vez identificados de forma homogénea los distintos productos, y con los instrumentos de gestión anteriormente citados se ha procedido a establecer procedimientos de contratación, basados en la Ley de Contratos del Sector Público (desarrollada en el epígrafe anterior) y cuyas características son

A) Desarrollo de Contratos Marcos con varios proveedores, donde tras los trámites legales pertinentes, se ha procedido a seleccionar proveedores, artículos y precios máximos (en definitiva CIP más precio máximo) que obligatoriamente tienen que ser adquiridos por los Centros Sanitarios si precisan su utilización.

Dichos Contratos Marcos tienen un plazo de vigencia, de conformidad con la legislación vigente, y con posibilidad de prórroga, en su caso.

B) Dichos Contratos Marcos, se han ido desarrollando sobre determinados grupos del Catálogo General de Bienes y Servicios, en los que resulta obligatorio la existencia de CIP en los artículos.

C) Las Unidades de Aprovisionamiento de los Centros Gestores sólo podrán adquirir artículos procedentes de un CÓDIGO SAS cuyo CIP esté adjudicado en el Contrato Marco detallado en los párrafos anteriores. Para ello, lógicamente será necesario que el Código SAS se encuentre incluido en el Contrato Marco en cuestión.

D) Dicha adquisición podrá realizarse desde una doble vía:

- a. Realización de contratos menores con las empresas seleccionadas en el Contrato Marco (apartado A)) para la adquisición de los citados artículos. Como se ha expuesto en páginas anteriores, dichos contratos menores tienen la limitación de su cuantía económica y, por ende, de su tramitación.
- b. Realización de Acuerdos Marcos con un solo proveedor donde para un determinado período de tiempo se selecciona un artículo a un precio máximo, el cual será igual o inferior que el precio máximo que se haya alcanzado en el Contrato Marco del apartado A).

Desde el punto de vista de las empresas privadas, comercializadoras de dichos bienes de consumo, les afecta toda esta nueva estructura y forma de proceder, en un doble ámbito:

- A) Si comercializa bienes consumo, los cuales están directamente relacionados con grupos del Catálogo donde se ha desarrollado expresamente la exigencia de Código CIP, sus artículos podrán ser “vendidos” en el ámbito de la Administración Sanitaria.

- B) Si además de ello, resulta que se trata de un grupo del Catálogo donde la Administración ha decidido elaborar un Contrato Marco de Selección de Varios Proveedores, y dicha empresa no se encuentra en la adjudicación del contrato Marco, resultaría que aún disponiendo de Código CIP no puede comercializar su artículos en los Centros Sanitarios, y todo ello, dentro de plazo de vigencia del Contrato Marco establecido.

CAPÍTULO 6

LAS EMPRESAS PÚBLICAS SANITARIAS EN ANDALUCÍA

6.1 ANTECEDENTES

El artículo 43 de la Constitución reconoce el derecho a la protección de la salud, y establece que compete a los poderes públicos organizar y tutelar la salud pública a través de las medidas preventivas y de las prestaciones y servicios necesarios.

El Estatuto de Autonomía para Andalucía, (artículos 13.21 y 20.1) confiere a la Comunidad Autónoma competencia exclusiva en materia de sanidad e higiene, sin perjuicio de lo establecido por el artículo 149.1.16 de la Constitución, así como el desarrollo legislativo y la ejecución de la legislación básica del Estado en materia de sanidad interior. Igualmente, el artículo 68 prevé la posibilidad de que la Comunidad Autónoma pueda **constituir empresas públicas** para la ejecución de funciones de su competencia.

La Ley 2/1998, de 15 de junio, de Salud de Andalucía como marco jurídico del Sistema Sanitario Público de Andalucía, tiene como objeto principal la regulación de las actuaciones que permitan hacer efectivo el derecho a la protección de la salud de los ciudadanos en Andalucía, el régimen de definición y aplicación de los derechos y deberes de los ciudadanos respecto de los servicios sanitarios en la Comunidad Autónoma y la ordenación general de las actividades sanitarias en Andalucía, todo ello bajo los principios de coordinación de las actuaciones y de los recursos, aseguramiento público, universalización, financiación pública, equidad, superación de las desigualdades, planificación, eficacia y eficiencia de la organización sanitaria, descentralización, autonomía y responsabilidad en la gestión de los servicios, participación de los ciudadanos y de los profesionales y mejora de la calidad en los servicios.

La Ley 2/1998, de 15 de junio, de Salud de Andalucía, concibe al **Sistema Sanitario Público** como el conjunto de recursos, medios y actuaciones de las Administraciones sanitarias públicas de la Comunidad Autónoma, o vinculados a las mismas, orientados a satisfacer el derecho a la protección de la salud a través de la promoción, de la prevención y de la atención sanitaria. Así, establece en el artículo 45.1 que el **Sistema Sanitario Público de Andalucía**, está compuesto por los centros, servicios y establecimientos sanitarios públicos integrados en el **Servicio Andaluz de Salud** o adscritos al mismo, así como por los centros, servicios y establecimientos sanitarios de organismos, **empresas públicas** o cualesquiera otras entidades de naturaleza o titularidad pública admitidas en Derecho, adscritas a la Administración sanitaria de la Junta de Andalucía, y por los centros, servicios y establecimientos sanitarios de las

Diputaciones, Ayuntamientos y cualesquiera otras Administraciones territoriales intracomunitarias.

La incorporación de nuevas formas de gestión y organización, como las **Empresas Públicas de Emergencias Sanitarias, Hospital Alto Guadalquivir, Hospital Costa del Sol y Hospital de Poniente**, ha permitido avances en la organización de la actividad y en la gestión de los recursos; la organización en áreas asistenciales integradas o el desarrollo de la consulta especializada de alta resolución son aportaciones impulsadas en el seno de las **empresas públicas sanitarias** de la Junta de Andalucía, que han tenido su posterior extensión al resto de centros del Sistema Sanitario Público.

En esta línea, con la finalidad de incrementar la accesibilidad de los ciudadanos a los servicios de asistencia especializada y de lograr una mejor distribución de los flujos de actividad, la Consejería de Salud incorpora al Sistema Sanitario Público de Andalucía una nueva tipología de centros sanitarios, los **Centros Hospitalarios de Alta Resolución (CHARE)**. Estos centros sanitarios se configuran como hospitales de proximidad, ubicados en zonas geográficas alejadas de grandes núcleos urbanos, o bien en áreas con gran crecimiento poblacional, que, con la finalidad antes mencionada, incorporan estrategias de gestión de alta resolución, potenciando la cirugía sin ingreso, la hospitalización de corta duración, la atención urgente y las consultas de acto único, y fomentan la continuidad asistencial y la oferta de capacidad diagnóstica a los centros de atención primaria.

6.2 REGIMEN JURÍDICO

En la propia normativa de creación de la empresa pública se fija que ésta gozará de personalidad jurídica propia, de plena capacidad jurídica y de obrar para el cumplimiento de sus fines y de patrimonio propio. Así, en lo concerniente a su estructura y funcionamiento, la empresa pública se rige por su propia ley de creación, por sus estatutos y por las normas que se dicten en desarrollo de la misma.

Igualmente, le es aplicable la Ley General de la Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Andalucía, la Ley de Patrimonio de la Comunidad Autónoma de Andalucía, la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, la normativa que regula el régimen de responsabilidad de las Administraciones Públicas y demás normativa de general aplicación para las entidades de derecho público de la Junta de Andalucía.

En cuanto al régimen aplicable al personal de la empresa pública hay que significar que éste se rige por el Derecho laboral y demás normas que resulten de aplicación. Los procesos selectivos para acceso a plazas, excepto para los puestos directivos o de confianza, estarán sujetos a los principios constitucionales de igualdad, mérito, capacidad y publicidad, así como tendrán en cuenta la reserva legal de plazas para discapacitados. También pueden trabajar en estas empresas personal sanitario que procediendo de un Servicio de Salud ostenta la condición de personal estatutario sujeto a la Ley 55 /2003, de 16 de diciembre, del Estatuto Marco del personal estatutario de los Servicios de Salud.(B.O.E. nº 301, de 17 de diciembre).

En Andalucía, las empresas públicas sanitarias, dependientes de la Consejería de Salud (si bien estas empresas fueron convertidas con la Ley 9/2007 en Agencias Públicas Sanitarias) son:

- 1) Empresa Pública Hospital Costa del Sol
- 2) Empresa Pública Hospital de Poniente
- 3) Empresa Pública Alto Guadalquivir
- 4) Empresa Pública Bajo Guadalquivir
- 5) Empresa Pública de Emergencias

Estas empresas, según lo establecido en sus correspondientes decretos de creación tienen por objeto llevar a cabo la gestión de sus hospitales, la prestación de asistencia sanitaria a las personas incluidas en el ámbito geográfico y poblacional que se les asigne, así como aquellas funciones que en razón de su objeto se les encomienden.

La creación de este tipo de empresas públicas obedeció al hecho de que entre las figuras jurídicas posibles, y a juicio de la Consejería de Salud, era la que mejor se adecuaba a la gestión de los servicios hospitalarios, garantizando el carácter público de la prestación de la asistencia sanitaria en su ámbito geográfico y poblacional, por variadas razones de naturaleza, organización, régimen de actividad, funciones y objetivos a cumplir, era la de la Empresa Pública prevista en la Ley General de la Hacienda Pública de Andalucía, ya que con esta opción se podía conseguir una equilibrada combinación entre las técnicas públicas y privadas de administración, que demandaba una actividad como la prestación de estos servicios sanitarios.

Con posterioridad a la creación de estas empresas, y con la finalidad de incrementar la accesibilidad de los ciudadanos a los servicios de asistencia especializada y de lograr

una mejor distribución de los flujos de actividad, la Consejería de Salud incorporó al Sistema Sanitario Público Andaluz, una nueva tipología de centros sanitarios (CAHRE), adscritos cada uno de ellos a las citadas empresas públicas.

Estos centros sanitarios se configuraron como hospitales de proximidad, ubicados en zonas geográficas alejadas de grandes núcleos urbanos, o bien en áreas con gran crecimiento poblacional. La creación de estos Centros, obedece a una serie de planteamientos realizados desde la Consejería de Salud:

- Que estas empresas incorporaran estrategias de gestión de alta resolución, potenciando la cirugía sin ingreso, la hospitalización de corta duración, la atención urgente y las consultas de acto único, y fomentaran la continuidad asistencial y la oferta de capacidad diagnóstica a los centros de atención primaria.
- Constatar que los tres pilares sobre los que se asienta el modelo de la Alta Resolución son la potenciación de las denominadas 'consultas de acto único', la aplicación de la Cirugía Ambulatoria y la potenciación de alternativas a la hospitalización tradicional.
- Las características poblacionales y de cartera de servicios de estos centros obligan a una organización singularizada, adaptada a las necesidades de cada entorno geográfico, lo que exige una mayor capacidad de articular soluciones específicas en cada centro, así como herramientas de gestión de recursos que faciliten estas soluciones.
- Que la trayectoria de las diferentes empresas públicas sanitarias demostrase la compatibilidad entre la oferta de servicios de calidad, una organización más integrada y efectiva, así como la gestión más eficiente de los recursos, convirtiéndolas así en uno de los instrumentos clave, que pueden coadyuvar en un futuro a garantizar la sostenibilidad del Sistema Sanitario Público de Andalucía. Por ello, las características de los Centros Hospitalarios de Alta Resolución aconsejan adoptar una forma de gestión que permita obtener los mayores beneficios en calidad asistencial, organización y eficiencia, como es la de empresa de carácter público, así como aprovechar la experiencia acumulada en los diferentes hospitales que han adoptado esta forma.

6.2.1 Normativa de creación

La creación y estructura de cada una de estas empresas es la siguiente:

1) Empresa Pública Hospital Costa del Sol

Es la empresa responsable de la gestión y prestación de la atención especializada en el ámbito territorial de la Costa del Sol en Málaga, creada por la Disposición adicional Decimoctava de la Ley 4/1992 de 30 de Diciembre de Presupuestos de la Comunidad Autónoma de Andalucía para 1993 y regulada por sus propias normas fundacionales, definidas según Decreto 104/1993 de 3 de Agosto por el que se aprueban sus Estatutos. De acuerdo con éstos, los órganos rectores de esta empresa son el Consejo de administración y el Director Gerente. Además como órgano de participación, el Consejo de Administración ha creado una Comisión Consultiva integrada por representantes de la Administración de la Comunidad Autónoma, de la Empresa Pública, de las Administraciones Locales, de las organizaciones Empresariales, Sindicales y de los Consumidores y Usuarios.

Esta empresa la conforman:

- El Hospital Costa del Sol, creado en 1993 cuyo ámbito territorial estaba delimitado por los municipios: Benahavis, Casares, Estepona, Fuengirola, Istán, Manilva, Marbella, Mijas y Ojén.
- El Centro de Alta Resolución de Especialidades (CARE) de Mijas, creado en 2005, y cuya actividad sanitaria está dirigida principalmente a los ciudadanos de estos municipios, que precisen asistencia especializada y procedimientos diagnósticos o terapéuticos, siempre en régimen de consultas externas.
- El Hospital de Alta Resolución de Benalmádena, creado en noviembre de 2007.

La población de referencia adscrita a esta empresa es:

POBLACION EPHCS	
H. Costa del Sol y CARE de Mijas	372.964 hab.
HAR Benalmádena	58.854 hab.
Total EPHP	431.818 hab.

Fuente: Elaboración propia

2) Empresa Pública Hospital de Poniente

Es la empresa responsable de la gestión y prestación de la atención especializada en el ámbito territorial de la zona del Poniente en Almería, creada por Disposición adicional Segunda de la Ley 9/1996 de 26 de Diciembre, por la que se aprueban Medidas de acompañamiento a los Presupuestos de la Comunidad Autónoma de Andalucía para 1997 y regulada por sus propias fundacionales, definidas según Decreto 131/1997 de 13 de Mayo, por el que se aprueban sus Estatutos. De acuerdo con éstos, los órganos rectores de esta empresa son el Consejo de administración y el Director Gerente. Además el Consejo de Administración contará con una Comisión Consultiva como órgano asesor.

Esta empresa la conforman:

- Hospital de Poniente. El Ejido (Almería).
- Hospital de Alta Resolución del Toyo, creado en 2005, este hospital nace para prestar atención sanitaria a una población de referencia conformada por la periferia de Almería capital y los municipios de Níjar y Carboneras.
- Hospital de Alta Resolución de Guadix (Granada), creado en 2007. y nace para prestar atención sanitaria a una población de referencia conformada por la comarca de Guadix.

La población de referencia adscrita a esta empresa es:

POBLACION EPHP	
H. de Poniente	225.731 hab.
HAR el Toyo	58.332 hab.
HAR Guadix	50.658 hab.
Total EPHP	334.721 hab.

Fuente: Elaboración propia

3) Empresa Pública Alto Guadalquivir

Es la empresa responsable de la gestión y prestación de la atención especializada en el ámbito territorial correspondiente a Andújar (Jaén) y su comarca en Jaén. Fue creada por la Ley 11/1999 de 30 de Noviembre y está regulada por los preceptos de la misma y los contenidos de sus Estatutos de funcionamiento, establecidos según Decreto 48/2000 de 7 de Febrero.

Esta empresa la conforman:

- Hospital alto Guadalquivir. Andújar (Jaén), creado en 1999.
- Hospital de Montilla, creado en 2003.
- Hospital de de Alta Resolución Sierra del Segura, creado en 2005
- Hospital de Alta Resolución de Puente Genil, creado en 2006
- Hospital de Alta resolución de Alcaudete, creado en 2006
- Hospital Valle del Guadiato, creado en 2009.

La población de referencia adscrita a esta empresa es:

POBLACION EPHAG	
H. Alto Guadalquivir	66.000 hab.
H. de Montilla	62.000 hab.
HAR Sierra de Segura	30.000 hab.
HAR de Puente Genil	44.000 hab.
HAR de Alcaudete	11.000 hab.
HAR Valle del Guadiato	26.000 hab.
TOTAL EPHAG	239.000 hab.

Fuente: Elaboración propia

4) Empresa Pública Bajo Guadalquivir

Creada por Ley 3/2006 de 19 de Junio (BOJA 131, de 10 de julio), para la que gestión de los Centros Hospitalarios de Alta Resolución (Chare) de las provincias de Cádiz, Huelva y Sevilla, y también se encarga de la gestión que se le atribuya en parte de las dependencias del antiguo Hospital Militar de Sevilla, así como del hospital municipal de Écija. Los estatutos de funcionamiento de esta empresa se regulan por Decreto 190/2006, de 31 de octubre de 2006.(BOJA nº 221, de 15 de noviembre).

Esta empresa la conforman:

- Hospital de Alta Resolución de Utrera
- Hospital de Alta Resolución de Ecija
- Hospital de Alta Resolución de Morón
- Hospital de Alta Resolución Sierra Norte

La población de referencia adscrita a esta empresa es:

POBLACION EPHBG	
HAR Utrera	58.899 hab.
HAR Morón	39.957 hab.
HAR Ecija	55.564 hab.
HAR Sierra Norte	21.177 hab.
TOTAL EPHBG	175.597 hab.

Fuente: Elaboración propia

5) Empresa Pública de Emergencias Sanitarias (EPES).

La Empresa Pública de Emergencias Sanitarias fue creada en 1994 por la Consejería de Salud de la Junta de Andalucía siguiendo lo establecido en la Ley 2/1994 de 24 de marzo de creación de empresa, así como el Decreto 88/1994 de 19 de abril por el que se aprueban sus Estatutos de Funcionamiento, para prestar asistencia a las emergencias sanitarias en toda la Comunidad Autónoma andaluza.

Actualmente cuenta con dos Sedes: en Málaga, en el Parque Tecnológico de Andalucía, y en Sevilla, en la Isla de la Cartuja. Asimismo dispone de **ocho servicios provinciales** en las diferentes capitales andaluzas.

Según se recoge en sus estatutos los órganos rectores de esta empresa son el Consejo de administración y el Director Gerente. Además, como órgano de participación, el Consejo de Administración ha creado una Comisión Consultiva integrada por representantes de la Administración de la Comunidad Autónoma, de la Empresa Pública, de las Administraciones Locales, de las organizaciones Empresariales, Sindicales y de los Consumidores y Usuarios.

6.2.2 Objetivos/fines y funciones

Los objetivos y fines que deben perseguir estas Empresas Públicas (no se incluye a la Empresa Pública de Emergencias Sanitarias), con pleno respeto a los principios y derechos reconocidos en la Ley 2/1998, de 15 de junio, de Salud de Andalucía son:

- 1) Prestar una asistencia sanitaria, personalizada y de calidad a la población adscrita.

- 2) Garantizar al enfermo un proceso de diagnóstico correcto y rápido, la aplicación del tratamiento más eficiente, procurando la recuperación, así como la reincorporación del paciente a su medio, tan pronto como sea posible.
- 3) Prestar servicios sanitarios especializados, asegurando al conjunto de la población incluida en su ámbito de actuación, la equidad en el acceso a los procesos preventivos, diagnósticos y terapéuticos.
- 4) Atender a las necesidades integrales del paciente y mejorar su satisfacción acerca de la atención e información recibida, trato personalizado e intimidad.
- 5) Colaborar con los Distritos de Atención Primaria, fomentando el desarrollo de estrategias conjuntas, a fin de garantizar una asistencia integral a la población incluida en su ámbito.
- 6) Colaborar con los dispositivos de emergencias sanitarias en la atención que deba prestarse con tal carácter a la población incluida en su ámbito de actuación.
- 7) Desarrollar los programas de formación y docencia que, en el ámbito del Sistema Sanitario Público, se incardinan en la actuación de la Empresa Pública.
- 8) Desarrollar e impulsar los programas de investigación orientados a la promoción de la salud y prestación de la asistencia sanitaria, en el marco de las directrices generales establecidas por la Consejería de Salud.
- 9) Conseguir la máxima eficiencia en la utilización de sus recursos, adoptando los instrumentos de gestión que la situación del Hospital demande.

En orden a la consecución de los objetivos citados, las empresas públicas ejercerán las siguientes **funciones**:

- 1) La organización, gestión y administración del Hospital correspondiente y de los Centros Periféricos que en su caso se determinen.
- 2) La planificación, establecimiento, dirección y administración de los diferentes servicios e instalaciones del Hospital y de los Centros Periféricos que en su caso se determinen.
- 3) La elaboración del Reglamento de Régimen Interior de la Empresa Pública, previa audiencia de los representantes sindicales, sometiéndolo a las Consejerías de Economía y Hacienda y Salud para su aprobación, así como velar por la observancia del mismo.
- 4) La planificación, proyección, contratación y ejecución de las obras de mantenimiento, conservación y reparación.

- 5) Elaborar la información sanitaria precisa, de acuerdo con los sistemas de información establecidos por la Consejería de Salud.
- 6) Proponer a la Consejería de Salud la fijación, actualización y revisión de las cuantías de los ingresos de derecho público.
- 7) Proponer a la Consejería de Salud la determinación, actualización y revisión de las cuantías de los ingresos de derecho privado, conforme a la legislación vigente.
- 8) Y, en general, ejercer cuantas funciones sean necesarias en orden a facilitar la asistencia sanitaria y conseguir la rentabilidad y eficacia en la explotación del Hospital y de los Centros Periféricos que, en su caso, se determinen.

Los **objetivos y fines** que debe perseguir la Empresa Pública de Emergencias Sanitarias, y que son fijados en sus estatutos son:

- a) La planificación y el desarrollo de programas dirigidos a la prevención y a la promoción de la salud, en el campo de actuación de las emergencias sanitarias.
- b) La organización y gestión funcional y económicamente integradas de los Centros de Coordinación de Urgencias y Emergencias que le sean encomendadas por la Consejería de Salud.
- c) La organización y gestión funcional y económicamente integradas de los dispositivos sanitarios de atención a las emergencias, que le sean encomendadas por la Consejería de Salud.
- d) La optimización de la gestión económica y financiera, la mejora de las condiciones de eficacia y productividad, y la rentabilización global de los activos asignados a la Empresa.
- e) El desarrollo de programas de investigación innovadores en la prestación de servicios sanitarios en el campo de las urgencias, emergencias y catástrofes.
- f) La participación en la formación pre y postgraduada de los profesionales sanitarios y no sanitarios en el ámbito de los conocimientos de urgencias y emergencias.
- g) La coordinación de los recursos sanitarios, tanto propios como del resto de la Comunidad Autónoma, en caso de catástrofe sanitaria.
- h) La cooperación con las Administraciones, Corporaciones, Entidades y particulares cuya competencia o actividad tenga incidencia o sea de interés para la mejor gestión del sistema integral de atención a las emergencias sanitarias.

En orden al cumplimiento de sus objetivos, la EPES ejercerá las funciones que con carácter enunciativo y no limitativo, se detallan a continuación:

1.- En relación con los servicios sanitarios de emergencias de titularidad de la Comunidad Autónoma, que la Empresa gestione de modo directo, corresponden a la misma, especialmente, las siguientes funciones:

- a) La organización, gestión y administración de los servicios sanitarios de emergencias y de sus instalaciones.
- b) La planificación, proyección, contratación y ejecución de las obras de ampliación, mantenimiento y reparación de las instalaciones ya existentes, así como la construcción de nuevas instalaciones, cuando ello se le encomiende o autorice por la Consejería de Salud.
- c) Proponer a los órganos competentes la fijación, actualización y revisión de los ingresos de derecho público.
- d) Fijar, actualizar y revisar, conforme a la legislación vigente, las cuantías de sus ingresos de derecho privado.
- f) Y en general, ejercer cuantas funciones sean necesarias en orden a facilitar la atención sanitaria integral a los pacientes afectos de procesos emergentes, y conseguir la rentabilidad y productividad en dichos servicios.

2.- Asimismo la EPES cooperará con la Consejería de Salud, cuando sea requerida para ello, en relación con la formulación y seguimiento de la planificación de la atención sanitaria al enfermo urgente de la Comunidad Autónoma, así como en orden a cualesquiera otras actividades propias de dicha Consejería.

3.- Además de las funciones anteriormente relacionadas, cuando las circunstancias lo aconsejen y ello redunde en el logro de la mayor eficacia, celeridad y simplificación en la tramitación y resolución de los expedientes administrativos, el titular de la Consejería de Salud podrá delegar en la EPES, el ejercicio de otras funciones concernientes o conectadas con su objeto, de conformidad con lo previsto en la normativa vigente.

6.2.3 Agencias Públicas Empresariales

Recientemente se ha aprobado el Decreto Ley 5/2010, de 27 de julio, de la Consejería de Hacienda y Administración Pública de la Junta de Andalucía, por el que se aprueban medidas urgentes en materia de reordenación del sector público. Esta norma establece unas modificaciones a la Ley 9/2007, de 22 de Octubre, de la Administración de la Junta de Andalucía y que afectan, entre otras, a las empresas públicas sanitarias existentes. Así, modifica el art.68 de la Ley 9/2007 que hace referencia a las agencias públicas empresariales:

1. Las agencias públicas empresariales son entidades públicas a las que se atribuye la realización de actividades prestacionales, la gestión de servicios o la producción de bienes de interés público sean o no susceptibles de contraprestación, y que aplican técnicas de gestión empresarial en ejecución de competencias propias o de programas específicos de una o varias Consejerías, en el marco de la planificación y dirección de éstas. Las agencias públicas empresariales pueden ser de dos tipos:

a) Aquellas que tienen por objeto principal la producción, en régimen de libre mercado, de bienes y servicios de interés público destinados al consumo individual o colectivo mediante contraprestación.

b) Aquellas que tienen por objeto, en ejecución de competencias propias o de programas específicos de una o varias Consejerías y en el marco de la planificación y dirección de éstas, la realización de actividades de promoción pública, prestacionales, de gestión de servicios o de producción de bienes de interés público, sean o no susceptibles de contraprestación, sin actuar en régimen de libre mercado.

2. Las agencias públicas empresariales se adscriben a una o varias Consejerías. Excepcionalmente pueden adscribirse a una agencia cuyo objeto además consista en la coordinación de varias de ellas. Asimismo, se podrán aplicar técnicas de coordinación funcional entre varias agencias públicas empresariales que compartan la misma adscripción orgánica, a través de órganos o unidades horizontales.

En la Sección 4.^a del Decreto Ley 5/2010, se hacen referencia a medidas de organización en el sector sanitario que incluyen la creación de las agencias públicas empresariales sanitarias como se refleja en los artículos 9 y 10:

Artículo 9. Agencia Pública Empresarial Sanitaria Costa del Sol.

1. La Empresa Pública Hospital de la Costa del Sol adoptará la configuración de agencia pública empresarial de las previstas en el artículo 68.1.b) de la Ley 9/2007, de

22 de octubre, y se denominará, desde la entrada en vigor de este Decreto-Ley, Agencia Pública Empresarial Sanitaria Costa del Sol, debiendo entenderse actualizadas con la nueva denominación todas las disposiciones normativas que se refieran a la citada entidad pública.

2. La Agencia Pública Empresarial Sanitaria Costa del Sol se regirá por el presente Decreto-Ley, por la Ley 9/2007, de 22 de octubre, por las disposiciones de su ley de creación y por sus Estatutos, en lo que no se opongan a aquélla, por la Ley General de la Hacienda Pública de la Junta de Andalucía y por la restante normativa de aplicación.

3. El objeto de la Agencia Pública Empresarial Sanitaria Costa del Sol será:

- a) La coordinación de la gestión de los servicios sanitarios de las agencias públicas empresariales que se le adscriban.
- b) La gestión del Hospital Costa del Sol de Marbella (Málaga).
- c) La gestión de los Centros Hospitalarios de Alta Resolución que se establezcan en la provincia de Málaga, coordinando sus servicios y recursos con los de los restantes centros sanitarios pertenecientes al Sistema Sanitario Público de Andalucía.

Artículo 10. Adscripción de empresas públicas sanitarias.

Se adscriben a la Agencia Pública Empresarial Sanitaria Costa del Sol la Empresa Pública Hospital de Poniente de Almería, la Empresa Pública Hospital Alto Guadalquivir y la Empresa Pública Sanitaria Bajo Guadalquivir.

Dichas entidades adoptarán la configuración de agencia pública empresarial de las previstas en el artículo 68.1.b) de la Ley 9/2007, de 22 de octubre, conforme a la disposición transitoria de la misma.

6.3. ACTIVIDAD

Tal y como recoge la La Ley 2/1998, de 15 de junio, de Salud de Andalucía, estas empresas públicas de carácter sanitario como integrantes del **Sistema Sanitario Público**, dedican todos sus recursos, medios y actuaciones a satisfacer el derecho a la protección de la salud a través de la promoción, de la prevención y de la atención sanitaria.

6.3.1. Cartera de Servicios

Como y hemos citado anteriormente, las características poblacionales y de cartera de servicios de estos centros obligan a una organización singularizada, adaptada a las necesidades de cada entorno geográfico, lo que exige una mayor capacidad de articular soluciones específicas en cada una de estas empresas públicas.

La Estas empresas vienen demostrando que es factible la compatibilidad entre la oferta de servicios de calidad, una organización más integrada y efectiva, así como una gestión eficiente de los recursos. Precisamente son éstos tres ingredientes fundamentales para garantizar la sostenibilidad del Sistema Sanitario Público.

1) Cartera de servicios de la Empresa Pública Costa del Sol

Esta empresa dispone de la siguiente cartera de servicios

Servicios Médicos

Medicina Interna
Cardiología
Neumología
Aparato Digestivo
Hematología Clínica
Pediatria y Neonatología
Oncología Médica
Farmacología Clínica

Hospital Costa del Sol	HAR Benalmádena	CARE Mijas
X	X	X
X	X	X
X	X	X
X	X	X
X		
X		
X		
X		

Servicios Quirúrgicos

Cirugía General y Digestiva
Urología
Otorrinolaringología
Oftalmología
Cirugía Ortopédica y Traumatología
Obstetricia y Ginecología
Dermatología M-Q

X	X	X
X		X
X	X	X
X		X
X	X	X
X	X	X
X		X

Servicios Generales y de Diagnóstico

Anestesia, Reanimación y Terapia del Dolor
Urgencias
Medicina Intensiva
Hemodiálisis
Rehabilitación
Análisis Clínicos
Hematología / Hemoterapia
Microbiología
Anatomía Patológica
Radiodiagnóstico / R. Convencional
Ecografía / Mamografía Digital
TAC / RNM
Hemodinámica / Radiología Vascular

X	X	
X	X	
X		
X		
X		
X	X	
X		
X	X	
X		
X	X	X
X	X	
X	X	
X		

Fuente: Elaboración propia

Exploraciones (pruebas funcionales)

Cardiológicas no invasivas

Respiratorias

ORL

Digestivas

Oftalmológicas

Urológicas

Obstétricas

Ginecológicas

Hospital	HAR	CARE
Costa del Sol	Benalmádena	Mijas

X	X	X
X	X	X
X	X	X
X	X	X
X		X
X		X
X	X	X
X	X	X

Exploraciones Endoscópicas:

Respiratorias

Digestivas

Ginecológicas

Urológicas

ORL

Cirugía Endoscópica

X	X	
X	X	X
X	X	
X		
X	X	
X		

Servicios de Apoyo Clínico

Medicina Preventiva

Hospital de Día Médico

Unidad de Trabajo Social

Documentación Clínica

Archivo de Historias Clínicas

Admisión General - Urgencias y CC.EE.

Unidad de Calidad y Evaluación

Unidad de Investigación

X		
X		
X		
X		
X		
X	X	X
X		
X		

Servicios de Enfermería

Procedimientos diagnósticos y terapéuticos enfermeros

Fomento de conductas de Salud y Prevención

Promoción del Autocuidado

Servicios de Colaboración - Seguimiento / Control de problemas de afrontación

X		
X		
X		
X	X	X

Servicios Logísticos y de Gestión

Tecnologías de la Información y la Comunicación.

Biblioteca

Información

Asesoría Jurídica

Central de Esterilización

Unidad de Compras y Almacén

Hostelería

Mantenimiento

Intérpretes

Control Económico y de Gestión

Tesorería y Facturación

Recursos Humanos

Administración de Personal y Relaciones Laborales

Unidad Prevención de Riesgos Laborales

Unidad de Salud Laboral

Servicio de Video-Vigilancia y Seguridad

X	X	
X		
X	X	
X		
X		
X	X	
X	X	
X	X	
X	X	X
X		
X		
X	X	
X	X	
X		
X		
X		

Fuente: Elaboración propia

2) Cartera de servicios de la Empresa Pública Hospital de Poniente

El hospital de Poniente dispone de la siguiente cartera de servicios

ANÁLISIS CLÍNICOS	ANATOMÍA PATOLÓGICA
ANESTESIA Y REANIMACIÓN	CARDIOLOGÍA
CIRUGÍA GENERAL Y DIGESTIVA	DERMATOLOGÍA
DIAGNÓSTICO POR LA IMAGEN	DIGESTOLOGÍA
FARMACIA HOSPITALARIA	HEMATOLOGÍA Y HEMOTERAPIA
MEDICINA INTENSIVA	MEDICINA INTERNA
MEDICINA PREVENTIVA	MEDICINA TROPICAL
MICROBIOLOGÍA	OBSTETRICIA Y GINECOLOGÍA
OFTALMOLOGÍA	OTORRINOLARINGOLOGÍA
PEDIATRÍA	PSIQUIATRÍA
REHABILITACIÓN	UROLOGÍA
TRAUMATOLOGÍA Y CIRUGÍA ORTOPÉDICA	

Fuente: Elaboración propia

La cartera de servicios de los Hospitales de Alta Resolución dependientes del Hospital de Poniente es la siguiente:

AREA DE CONSULTAS EXTERNAS

Área	Especialidad	HAR GUADIX	HAR TOYO
Medicina Interna	Ap. Digestivo	X	X
	Cardiología	X	X
	Hematología	X	X
	Med. Interna	X	X
	Neumología	X	X
Cirugía	Cir. General	X	X
	Dermatología	X	X
	Oftalmología	X	X
	Ginecología	X	X
	ORL	X	X
	Urología	X	X
Aparato Locomotor	C. Ort.y Traumat	X	X
	M. Física RHB.	X	X
Materno Infantil	Obstetricia	X	
	Pediatría	X	
Anestesia	Preanestesia	X	X
	Consulta del Dolor	X	
Prevención	Salud Laboral	X	X

Fuente: Elaboración propia

AREA CIRUGIA AMBULATORIA PROGRAMADA

Especialidad	HAR GUADIX	HAR TOYO
Cirugía General	X	X
Cirugía Ortopédica y Traumatología	X	X
Dermatología	X	X
Ginecología	X	X
Oftalmología	X	X
Otorrinolaringología	X	X
Urología	X	X
Obstetricia	X	

UNIDADES DIAGNÓSTICAS

Unidades Diagnósticas	Especialidad	HAR GUADIX	HAR TOYO
Laboratorio	Bioquímica	X	X
	Hematología	X	X
	Microbiología	X	X
	Anatomía Patológica	X	X
Radiología	Tomografía Axial Comp.	X	X
	Mamografía	X	X
	Pruebas Dcas. con contraste	X	X
	Ecografía / Doppler	X	X
	Telemetría	X	X
	Radiología Simple	X	X

UNIDAD DE URGENCIAS Y HOSPITALIZACION DE CORTA ESTANCIA

Servicios	HAR GUADIX	HAR TOYO
Asistencia Urgente	X	X
Observación de Urgencias	X	X
Unidad de tratamientos rápidos	X	X
Hospitalización	X	X

PARITORIO Y HOSPITALIZACIÓN MATERNO INFANTIL

Servicios	HAR GUADIX	HAR TOYO
Asistencia al Parto	X	
Hospitalización Obstétrica	X	
Hospitalización Neonatal e Infantil	X	
Hospitalización Ginecológica	X	

FISIOTERAPIA

Servicios	HAR GUADIX	HAR TOYO
Cinesiterapia	X	X
Mecanoterapia	X	X
Electroterapia	X	X
Reeducación funcional	X	X

Fuente: Elaboración propia

3) Cartera de Servicios Empresa Pública Alto Guadalquivir

	H. ALTO GUADALQUIVIR	H. DE MONTILLA	HAR SIERRA DEL SEGURA	HAR PUENTE GENIL	HAR ALCAUDETE	HAR V. DEL GUADIATO
LÍNEA DE PROCESOS CRÍTICOS Y URGENTES						
- Medicina Intensiva	X	X				
- Urgencias y Observación	X	X				
- Cuidados Críticos y Urgencias			X	X	X	X
LÍNEA DE PROCESOS MÉDICOS GENERALES DEL ADULTO						
- Medicina Interna	X	X	X	X	X	X
- Cardiología	X	X	X	X	X	X
- Aparato Digestivo	X	X	X	X	X	X
- Neumología	X	X	X	X	X	X
LÍNEA DE PROCESOS QUIRÚRGICOS GENERALES DEL ADULTO						
- Cirugía General	X	X	X	X	X	X
- Urología	X	X	X	X	X	X
- Otorrinolaringología	X	X	X	X	X	X
- Dermatología	X	X	X	X	X	X
- Oftalmología	X	X	X	X	X	X
LÍNEA DE PROCESOS MATERNO-INFANTILES Y GINECOLÓGICOS						
- Ginecología	X	X	X	X	X	X
- Obstetricia	X	X				
- Pediatría	X	X				
PROCESOS TRAUMATOLÓGICOS						
- Traumatología	X	X	X	X	X	X
- Rehabilitación	X	X	X	X	X	X
ÁREA INSTRUMENTAL DE DIAGNÓSTICO POR IMAGEN						
- Radiología Simple	X	X	X	X	X	X
- Ecografía, Ecografía Doppler	X	X	X	X	X	X
- T.A.C	X	X	X	X	X	X
- Estudios digestivos y urológicos con contraste	X	X	X	X		
- Mamografía	X	X	X	X	X	X
ÁREA INSTRUMENTAL ANESTESIOLOGÍA Y BLOQUE QUIRÚRGICO						
- Anestesia	X	X	X	X	X	X
- Esterilización	X	X	X	X	X	X
- H. de día quirúrgico	X	X	X	X	X	X
- Quirófanos	X	X	X	X	X	X
- Paritorio	X	X				
ÁREA INSTRUMENTAL BIOTECNOLOGÍA						
- Bioquímica	X	X	X	X	X	X
- Microbiología	X	X	X	X		
- Anatomía Patológica	X	X	X	X	X	X
- Hematología	X	X	X	X	X	X
ÁREA INSTRUMENTAL FARMACIA						
	X	X	X	X	X	X

Fuente: Elaboración propia

4) Cartera de servicios de la empresa pública Bajo Guadalquivir

SERVICIOS	HAR	HAR	HAR	HAR
	UTRERA	MORON	ECUJA	SIERRA NORTE
ANESTESIA Y REANIMACION	X	X	X	X
APARATO DIGESTIVO	X		X	X
BIOTECNOLOGIA	X	X	X	X
CARDIOLOGIA	X		X	X
CIRUGIA GENERAL Y DIGESTIVA	X	X	X	X
DERMATOLOGIA	X		X	X
DIAGNOSTICO POR LA IMAGEN	X	X	X	X
MEDICINA INTERNA	X	X	X	X
NEUMOLOGIA	X		X	X
OFTALMOLOGIA	X		X	X
OTORRINOLARINGOLOGIA	X		X	X
REHABILITACION Y FISIOTERAPIA	X			X
TOCOGINECOLOGIA	X		X	
TRAUMATOLOGIA Y CIRUGIA ORTOPEDIA	X		X	X
URGENCIAS HOSPITALARIAS	X	X	X	X
UROLOGIA	X		X	X

Fuente: Elaboración propia

5) Cartera de servicios de la Empresa Pública de Emergencias (EPES)

EPES gestiona conjuntamente con el Servicio Andaluz de Salud el Centro Salud Responde y desarrolla el plan integral de Telemedicina en Andalucía. Desde los Centros Coordinadores de EPES además de gestionar el teléfono de emergencias 061 con sus recursos propios se da respuesta a otra serie de demandas, entre ellas:

- Coordinación de la Urgencia Sanitaria a través del Teléfono de Urgencias Sanitarias de Andalucía (TUSA) 902 505 061.
- Asistencia sanitaria a la emergencia.
- Gestión del Transporte Secundario Terrestre de Pacientes Críticos en capitales de provincia.
- Transporte Aéreo de Pacientes Críticos nacionales.
- Coordinación de la red de transporte urgente.

- Cobertura sanitaria a eventos especiales, Dispositivos Sanitarios de Riesgo Previsible.
- Coordinación del teléfono de la Red de Alerta Integral.

6.3.2 Calidad y acreditación

En los últimos años la Consejería de Salud de la Junta de Andalucía ha mantenido un esfuerzo para seguir avanzando en la consolidación del Sistema Sanitario Público Andaluz, mediante la innovación y desarrollo de políticas que apuesten por el protagonismo del ciudadano como eje central del mismo. En este sentido, elementos como la calidad del proceso asistencial desde un enfoque integral, la continuidad de la asistencia, las mejoras en la accesibilidad a los servicios, etc., desde una perspectiva de mayor transparencia ante el ciudadano, se articulan como piezas fundamentales en las acciones a desarrollar.

Las políticas de calidad han sido instrumentos básicos para el desarrollo de las Empresas Públicas Sanitarias en Andalucía, y han quedado demostradas en las distintas acreditaciones de calidad que han recibido. En particular están acreditados con sistemas de gestión de la calidad:

EPS Costa del Sol:

- Acreditación Joint Commission International, tanto el Hospital Costa del Sol como el HAR de Benalmádena.
- Certificación Aenor de la norma UNE-EN-ISO 9001:2008 para los servicios de: Aprovechamiento, Mantenimiento de equipos electromédicos y Anatomía Patológica.
- Certificación Aenor de la norma UNE-EN-ISO 14001:2004 para la Gestión Medioambiental.
- Por último la acreditación por la Agencia de calidad Sanitaria de Andalucía de la Unidad de Gestión Clínica de Obstetricia y Ginecología.
- Certificación Aenor de la norma UNE-EN-ISO 14001:2004 para la Gestión Medioambiental.
- Acreditación avanzada de la Agencia de Calidad Sanitaria

En la EPS Alto Guadalquivir:

- Certificación Aenor de la norma UNE-EN-ISO 14001:2004 para la Gestión Medioambiental.

- Acreditación avanzada de la Agencia de Calidad Sanitaria

EP de Emergencias (061):

- Certificación Aenor de la norma UNE-EN-ISO 9001:2008 de todos sus centros para las actividades de: el diseño y la prestación de servicios de coordinación y asistencia sanitaria en urgencias, emergencias, transporte secundario de enfermeros críticos, dispositivos sanitarios de riesgo previsible y catástrofes.

6.4 REGIMEN ECONOMICO Y FINANCIERO DE LAS EPS

6.4.1 Normativa en las adquisiciones de bienes y servicios y Logística

El logro de la eficiencia y competitividad se ha convertido en los últimos años en una necesidad imperiosa de las empresas que se desenvuelven en un entorno cada vez más cambiante que indudablemente condiciona considerablemente su funcionamiento.

El mayor o menor éxito que logren las empresas depende en gran medida de la forma adecuada en que se relacionan con el conjunto de elementos externos a la organización, que se caracterizan por ser variables altamente dinámicas como: el comportamiento de los mercados, los costes, las innovaciones tecnológicas y aquellos aspectos sociales, culturales, políticos y legales. Se requiere por tanto aprender a interpretar las señales del entorno para poder establecer las estrategias más adecuadas para adaptarse al mismo.

Las formas clásicas de dirigir las empresas basadas en el análisis y optimización de cada una de las áreas funcionales van perdiendo vigencia a favor de enfoques de dirección sistémicos que tienden al logro de un funcionamiento satisfactorio del sistema a partir de un funcionamiento satisfactorio de todas sus partes en conjunto. Esto ha supuesto que en los últimos años han ido surgiendo nuevos enfoques, con sus procedimientos y técnicas que constituyen nuevas formas de gestionar las empresas desde una perspectiva diferente a la tradicional. Es en este marco en el que cada vez con más frecuencia se habla de la Logística.

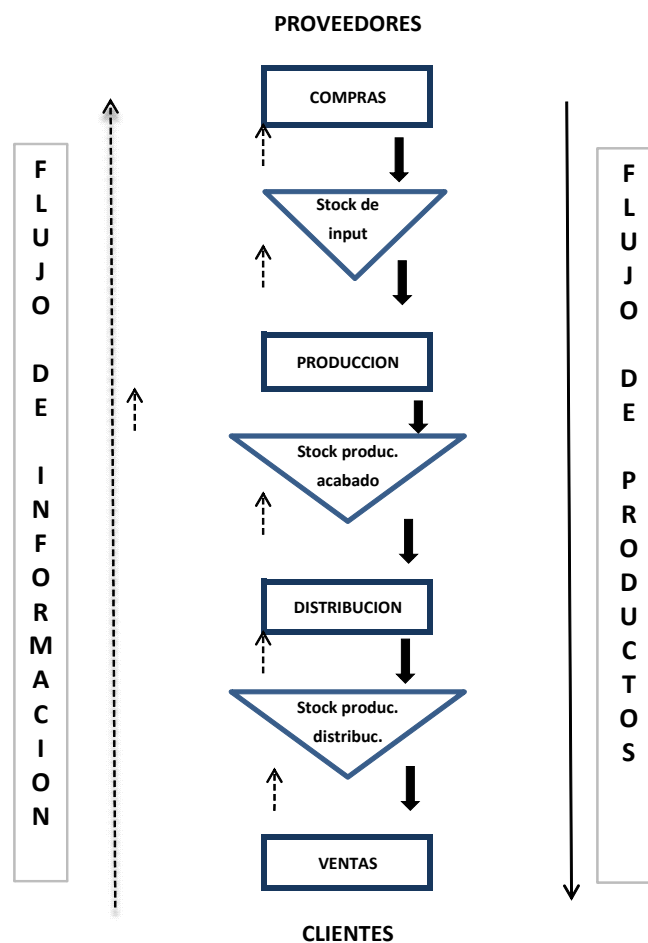
Entre las definiciones que se pueden encontrar del término “Logística” cabe destacar las siguientes:

La Logística es el “Proceso de planificar, implantar y controlar eficaz y eficientemente el flujo y almacenamiento de bienes, servicios y la información relacionada, desde el punto de origen al punto de consumo con el propósito de alcanzar los requerimientos de los clientes”. Council of Logistics Management, 1992.

La Logística es “el aseguramiento de la disponibilidad del producto, en la cantidad y calidad deseada, en el lugar correcto, en el tiempo preciso, para el cliente correcto, a un costo adecuado” Coyle, Bardi, Langley, 1992

Puede plantearse que la logística de una empresa se relaciona de una manera directa con todas las actividades inherentes a los procesos de aprovisionamiento, fabricación, almacenaje y distribución de los productos, esto es, la logística está asociada al ciclo Abastecimiento-Producción-Distribución.

Tal y como se desprende de las definiciones dadas anteriormente en logística es fundamental el control del flujo, considerando tanto de mercancías como el de la información que lo genera a lo largo de la denominada cadena logística, lo cual se podría representar de la siguiente forma



Fuente: Elaboración propia

Como se puede apreciar, el flujo de productos va desde la fuente de aprovisionamiento (Proveedores), hasta los clientes, mientras que la información que genera el referido flujo material va en sentido contrario, o sea desde los clientes hasta la fuente de suministro.

La Logística es un enfoque que permite gestionar la empresa a partir de los flujos de material e información asociados, que va desde los proveedores hasta los clientes, y donde el flujo material se desarrolla, tal como se puede apreciar de la cadena logística, a partir de la gestión de los aprovisionamientos, la gestión de los procesos de transformación y la gestión de la distribución.

Los términos aprovisionamiento y compras son empleados con frecuencia para describir funciones empresariales similares, aunque debe señalarse que la función de aprovisionamiento tiene un carácter más amplio que la de compras.

Para Pau, J. y De Navascues (1998) **APROVISIONAR** es una función destinada a poner a disposición de la empresa todos los productos, bienes y servicios del exterior que son necesarios para su funcionamiento.

El aprovisionamiento, abarca tres áreas: Compras, almacenamiento y gestión de inventarios, las que aportan técnicas y procedimientos que permitan lograr el mejor resultado del aprovisionamiento en su conjunto. En definitiva engloba el conjunto de actividades que realiza una empresa con el fin de disponer de los materiales adecuados, en el momento oportuno y al mínimo coste posible.

Al igual que lo ocurrido en otros sectores y gracias a las nuevas tecnologías, el campo de los aprovisionamientos en el sector sanitario, supone importantes oportunidades de mejora para los hospitales, efectuando sus procesos de aprovisionamiento electrónicamente a través de Internet (e-procurement).

E-procurement es la automatización de procesos internos y externos relacionados con el requerimiento, compra, suministro, pago y control de productos utilizando Internet como medio principal en la comunicación cliente-proveedor. Es una tecnología relacionada con la administración de la cadena de suministros (Supply Chain Management), y entre sus principales características cabe destacar la utilización de información de requerimientos, inventarios, material en tránsito, entre otros, desplegados a través de una página de Internet. El flujo de información se realiza en

tiempo real, y permite conocer los datos al instante de producirse algún cambio en las variables.

En este sentido la nueva Ley de Contratos del sector público (desarrollada en el capítulo anterior), que regula el sistema de compras y adquisiciones de los sistemas sanitarios públicos, se ha adecuado notablemente a los cambios experimentados en la economía y en la sociedad española de los últimos años, al simplificar los procedimientos históricamente establecidos, facilitando los procesos de contratación, mediante el impulso de la utilización de medios electrónicos, informáticos y telemáticos que favorezcan la competitividad, creando la figura del **“perfil del contratante”**.

La aplicación de la logística al ámbito sanitario supone que las actividades que hay que desarrollar en un centro sanitario se agrupan en los siguientes subsistemas:

- aprovisionamiento (adquisición de bienes y servicios),
- producción (recepción de mercancías, almacenaje, salida de envíos), y
- distribución (sistemas de aprovisionamiento y transporte interno).

Además cuando se habla de la gestión logística aplicada a los hospitales aparecen siempre dos conceptos recurrentes:

- Los almacenes de planta (considerados como centro de coste o GFH) junto al papel del personal clínico en el proceso de aprovisionamiento.
- La integración de los proveedores en la cadena logística.

Los almacenes de planta sirven para que el personal de enfermería pueda almacenar una serie de productos de uso corriente que les permita desarrollar su actividad asistencial sin sobresaltos o problemas generados por falta de productos. La filosofía que impera en estos almacenes es “pedir para tener”, por si acaso en el almacén se genera una rotura de *stock* que impida disponer de un material durante varios días o, incluso, semanas.

La mejora de los sistemas de aprovisionamiento interno debe proporcionar al departamento de compras información suficiente sobre los consumos y las necesidades de material, de tal manera que permita llevar a cabo un plan de necesidades acorde con los consumos reales que se han determinado para el hospital, obtenidos a partir de un sistema de gestión de la información alimentado con datos reales ajustados a la actividad de cada servicio

Los sistemas de compras (suministros, almacenes, inversiones, etc.), la facturación de servicios, los modelos analíticos de cada hospital, las políticas, los objetivos, los modelos de auditoría, etc., son aspectos fundamentales para el funcionamiento particular de cada centro sanitario y del sistema en general, que han motivado la puesta en marcha de iniciativas (en algunas comunidades autónomas desde hace ya tiempo), para dotar al sistema de herramientas informáticas que permitan controlar y analizar de manera fiable y coherente los factores de gasto de cada centro. Ello se ha traducido en el inicio de la implantación de los sistemas ERP, SCM:

ERP: *Enterprise Ressource Planning*, o sistema de gestión corporativa mediante paquetes informáticos modulares que permiten gestionar todos los procesos de una organización a través de toda su estructura, incluyendo la fabricación y sus asociados.

SCM: *Supply Chain Management*, o gestión de la cadena de suministro. Gestión integrada de los diferentes procesos logísticos de una organización (compra de materiales, producción, almacenaje, distribución, etc.) y de sus interacciones con otras organizaciones que forman parte de su cadena de suministro.

Se empieza a considerar, además, a la logística el instrumento más apto para ofrecer apoyo al desarrollo de la actividad sanitaria y a las necesidades del personal clínico, garantizando la disponibilidad de los productos, prestando atención a la calidad de los mismos, a las existencias de los almacenes, etc. Cada órgano gestor toma conciencia de que los centros sanitarios consumen una gran cantidad de productos y servicios, y de que el personal de enfermería, el médico y el administrativo emplean en su actividad diaria muchos productos que, no siendo medicamentos o material sanitario, son también necesarios para el correcto funcionamiento del centro.

En definitiva, se empiezan a asentar las bases para mejorar la logística de la organización sanitaria, y para ello se comienzan a tener en cuenta los equipamientos en los almacenes generales, los sistemas de reparto interno, los niveles de existencias y otras necesidades operativas.

Según Chow y Heaver (citados por Ozores Masso, 2007), el funcionamiento de un centro hospitalario puede esquematizarse en una serie de actividades centrales donde se agrupan todos los procesos internos que en él se llevan a cabo. La atención y cura del paciente no es más que la actividad primaria. Así, los recursos humanos y materiales, las pruebas médicas (analíticas, radiografías, etc.) y los procesos clínicos

(diagnósticos, intervenciones y medicación) sirven para atender la actividad principal del establecimiento. La correcta gestión de todas estas actividades permite ofrecer un buen servicio clínico al enfermo.

Las actividades básicas que desarrolla un hospital son:

- **Logística interna**, que agrupa la actividad de compras, la recepción, el almacenaje y la distribución de los productos utilizados para los procesos internos del hospital. Es decir, lo que se denomina *logística hospitalaria*.
- **Gestión de la demanda**, que consiste en el análisis, la planificación y la asignación de los recursos necesarios para adquirir los bienes y servicios.
- **Servicios operativos**, que comprende los procesos y las actividades internas que dan soporte a la estancia del paciente en el hospital.
- **Logística externa**, asociada a las actividades de seguimiento médico del paciente.
- **Servicios auxiliares**, en donde se agrupan otras actividades que se desarrollan dentro del centro hospitalario, como los servicios de restauración, las tiendas, los servicios religiosos y otros.

Aunque ninguna de ellas se pueda desligar de las otras, la logística interna ejerce un papel significativo en el control de los procesos para encaminar al hospital a una mejora sustancial de los recursos asignados. La revisión de las prácticas operativas en los centros sanitarios para mejorar la explotación de estos recursos, aumentando su eficacia y eficiencia, debe permitir un mejor control de los costes, dirigido a asegurar la calidad de los servicios globales prestados al paciente.

Como ya se ha mencionado en párrafos anteriores el sistema logístico de un hospital está formado por los puntos de producción, almacenamiento, transporte y tratamiento de la información que se generan en todo el circuito del centro. Todos estos elementos se deben interrelacionar con un único objetivo: satisfacer la demanda interna al menor coste posible y con la máxima calidad.

Dicho de otro modo, han de dirigirse a satisfacer las necesidades del cliente (no olvidemos que es el propio personal sanitario) en unas condiciones pactadas: lugar, tiempo, frecuencias, cantidades y reclamaciones, entre otras.

Veamos cuáles son las funciones características de cada etapa o subproceso y las actividades que hay que desarrollar para gestionarlas de manera correcta.

- El **subsistema de aprovisionamiento** se encarga de las actividades relacionadas con la función de las compras, los pedidos, los inventarios, el almacenamiento, el transporte, la planificación de los productos y la gestión de la información. Comprende los procesos dirigidos a proporcionar al sistema productivo los materiales necesarios para su función.
- La **logística de producción** considera el almacenamiento intermedio de productos (almacén general y almacenes de planta), el sistema de preparación de pedidos, los equipos de manutención y los tecnológicos. Está enfocada a la optimización de los procesos de movimiento físico de materiales dentro de las instalaciones.
- Por último, el **subsistema de distribución** gestiona los productos desde que salen del almacén general hasta que llegan al punto de consumo. La finalidad es sincronizar desde el almacén la demanda de cada servicio con la producción, considerando para ello el transporte interno, las frecuencias de reparto y el sistema de distribución, para poder reducir los plazos de entrega y las existencias en almacén.

Desde un punto de vista logístico, un hospital no es ni más ni menos que un centro productivo donde se generan multitud de procesos logísticos internos. Desde la propia planificación y ejecución de compras, hasta el diseño del sistema de distribución hacia el punto de consumo, todos los subprocesos que intervienen en la cadena logística intrahospitalaria deben ser planificados y ejecutados con rigor según el plan logístico que se diseñe.

En el **subsistema de aprovisionamiento**, la función de compras comprende la búsqueda y solicitud al proveedor de los materiales necesarios para el funcionamiento del centro; es decir, las materias primas de la planta productiva. Qué artículo pedir, en qué cantidad y cuándo hacerlo comporta la elaboración de un estudio previo de los consumos individuales de cada producto, con el fin de efectuar una correcta previsión de las necesidades, junto con un estudio de los proveedores existentes.

Una buena herramienta para llevar a cabo este plan de necesidades, muy utilizado en otros sectores, puede ser un programa informático de simulación SCM, que permite simular compras con distintos horizontes y cantidades, de manera que la planificación de entrada de material hacia el almacén general se haga correctamente. Hoy por hoy, son muy pocos los centros que elaboran un estudio riguroso de lo que en verdad necesitan, y fundamentan su planificación, básicamente, en los consumos históricos y el seudo-conocimiento de las necesidades futuras del hospital.

La utilización de herramientas como las aplicaciones SCM y ERP, que sin ser costosas facilitan un gran conocimiento de las necesidades de suministro, permiten a la vez establecer unos niveles de existencias acordes con la actividad real del hospital, con la consiguiente liberalización de recursos económicos.

La valoración económica de todos los subprocesos que intervienen en el aprovisionamiento hace aflorar costes, factibles de ser reducidos, que normalmente el órgano gestor desconoce y que, por lo tanto, no ha tenido la oportunidad de valorar. Entre otros, existen los siguientes:

- Costes de adquisición.
- Costes de lanzamiento de pedido.
- Costes de almacenamiento.
- Costes de rotura de *stocks*.

El siguiente escalón lo conforman los procesos correspondientes al **subsistema de producción**, siendo el más importante el sistema de preparación de pedidos. Aquí se tienen en cuenta la selección y la recogida de los productos en sus ubicaciones, así como su consolidación para el envío y reparto a los puntos de consumo. El período empleado en este subproceso afecta directamente al “tiempo de respuesta” que se da a una solicitud por parte de un cliente.

Finalmente, el tercer paso que hay que considerar corresponde al **sistema de distribución**, es decir, la forma en la que los pedidos preparados llegan al cliente (la planta), el modo en que éstos se colocan y cómo se recogen las nuevas necesidades de suministro, que se harán llegar al sistema de aprovisionamiento donde se incorporarán al sistema informático y se pasarán a producción. Se tiene en cuenta aquí la definición y elección del sistema de reparto y el control de la información asociada.

La herramienta de soporte para realizar el engranaje de la actividad propia de la unidad logística es una buena ayuda informática, con un programa que nos proporcione la información necesaria para su desarrollo.

Las funciones inherentes a la distribución física son:

1. Diseño de la red, que comprende el número y estructura de los almacenes generales, la localización y cubicaje de dichos almacenes, las rutas de distribución y transporte, el calendario de distribución (cálculo de actividad) y número de localización y estructura de los almacenes periféricos (de los centros peticionarios).
2. Stock, que incluye la política y planificación del stock.
3. Gestión de los almacenes, que abarca la función de almacenamiento y actividad, carga y descarga, recepción y control, almacenamiento, preparación, utilización de medios de transporte y utilización de medios técnicos de soporte.

Para una buena gestión de materiales en los almacenes de planta hospitalaria, ambulatorios o cualquier espacio destinado a almacenar artículos con una cierta rotación (laboratorio, hostelería, mantenimiento, etc.), existen diversas soluciones siempre basadas en la captación de datos mediante codificación de barras para la captura de datos mediante lectores escáner:

1. Sistema de estanterías convencionales (picking) con estantes móviles ubicados para las necesidades de un periodo determinado, generalmente diarias o semanales, identificadas con etiquetas para permitir la lectura. Generalmente estas lecturas (son inventarios) las realizan los operarios del almacén y tienen como objetivo detectar las necesidades de ese artículo para ese almacén (lectura y recuento).

La responsabilidad de la detección de la necesidad es del servicio de logística.

2. Sistema de armarios, abiertos o cerrados, cuyo diseño modular permite una gran variedad de posibles equipamientos en función de la aplicación, cestas, estantes, cajones, etc. Permiten clasificar el material optimizando al máximo el espacio disponible, facilitando las labores de localización, tanto para extraer como para ubicar.

La identificación de los artículos se hace también mediante etiquetas con código de barras, pero éstas son móviles, a diferencia del sistema de estanterías anterior, donde las etiquetas son fijas.

Este modelo permite la aplicación de un sistema Kanban, o doble cajón. Con doble etiqueta, donde el usuario del servicio es el que mueve las etiquetas de los cajones vacíos para que los operarios del servicio de logística las identifiquen y lean con el escáner.

La responsabilidad de la detección de la necesidad es del usuario del almacén.

3. Sistema de armarios abiertos o cerrados de dispensación unitaria que permite gestionar datos de suministro en una sola base de datos central, con un único sistema informático. Tiene máxima modularidad y flexibilidad de configuración, con una alta densidad de almacenaje. Posee un sistema de luces guía para conducir al usuario hacia la ubicación correcta, eliminando tiempos de recorrido en la ubicación y la extracción. La ruta de búsqueda empieza en la pantalla del ordenador y tiene ayudas en la cabecera de la columna del armario, en la fila, y en el cajón o cajetín donde se encuentra ubicado el producto seleccionado, utilizando el sistema "ver y tocar".

Este sistema permite la identificación y el control de consumo por paciente, dando información puntual de trazabilidad rápida y fácil. Puede grabar información relativa a actividades en el servicio, pacientes, facultativos, procedimientos, programaciones, etc.

La responsabilidad de la detección de las necesidades está compartida entre el usuario del servicio y logística

Esta sistemática de gestión de almacenes debe ir acompañada de un sistema de lectores que permitan la recogida de datos mediante escáner. Para ello utilizan dos tipos de sistemas:

- a) Lectores que necesitan algún tipo de soporte (consola) para enviar los datos de lectura, y que por lo tanto obligan a un desplazamiento dentro del hospital del personal que realiza esta función hasta el punto de transmisión, o
- b) Lectores que no necesitan este soporte (consola), tipo PDA. Con el lector PDA se pueden enviar las lecturas con secuencias más bajas, evitan tiempos de desplazamiento y poseen las mismas garantías de fiabilidad de los registros, los enviados y los leídos, con copias de seguridad en el mismo lector para su réplica si fuese necesario.

Dentro del almacén general, las operaciones de ubicación, preparación de pedidos e inventarios han cambiado el soporte papel por sistemas de radiofrecuencia, donde el

operario se comunica con el sistema informático mediante portátiles muy manejables o con transmisión por voz. Estos proporcionan una relación directa (on-line) con el sistema, con un dialogo rápido y seguro que facilita las operaciones del usuario.

La mayoría de los centros hospitalarios que han sido objeto de esta tesis disponen de sistemas logísticos del tipo ERP o SCM, y cuyo sistema de almacenamiento está basado en sistemas de doble cajón con lecturas automáticas del stockaje mediante lectores del tipo PDA.

6.4.2 La Contabilidad

El régimen presupuestario, económico-financiero, de contabilidad, intervención y de control financiero de la empresa pública será el establecido en el Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Hacienda Pública de la Junta de Andalucía y en las demás disposiciones que le sean de aplicación.

En materia contable, las empresas públicas sanitarias están sometidas al Plan General de Contabilidad de las Sociedades Mercantiles del Sector Público Andaluz, de las Agencias Públicas Empresariales y de las entidades asimiladas, aprobado mediante Resolución de 2 de octubre de 2009 de la Intervención General de la Junta de Andalucía. El Plan consta de cinco partes:

- 1) Marco conceptual
- 2) Normas de registro y valoración
- 3) Cuentas anuales
- 4) Cuadro de cuentas
- 5) Definiciones y relaciones contables

Si bien en el presente estudio no se efectúa un desarrollo completo de este plan, al menos se destaca los aspectos más relevantes en cuanto a la información a incluir, sus requisitos y presentación de las cuentas anuales.

Las cuentas anuales de una entidad comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria. Estos documentos forman una unidad y se elaborarán con una

periodicidad de doce meses, salvo en los casos de constitución, modificación de la fecha de cierre del ejercicio social o disolución.

Las cuentas anuales deben redactarse con claridad, de forma que la información suministrada sea comprensible y útil para los usuarios al tomar sus decisiones económicas, debiendo mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad, de conformidad con las disposiciones legales.

- Requisitos de la información incluida en las Cuentas Anuales

La información incluida en las cuentas anuales debe ser relevante y fiable.

Relevante cuando es útil para la toma de decisiones económicas.

Fiable cuando está libre de errores materiales y es neutral.

Una cualidad derivada de la fiabilidad es la integridad, que se alcanza cuando la información financiera contiene, de forma completa, todos los datos que pueden influir en la toma de decisiones, sin ninguna omisión de información significativa.

Adicionalmente, la información financiera debe cumplir con las cualidades de comparabilidad y claridad.

La **comparabilidad**, que debe extenderse tanto a las cuentas anuales de una entidad en el tiempo como a las de diferentes entidades en el mismo momento y para el mismo período de tiempo.

La **claridad** implica que, sobre la base de un razonable conocimiento de las actividades económicas, la contabilidad y las finanzas empresariales, los usuarios de las cuentas anuales, mediante un examen diligente de la información suministrada, puedan formarse juicios que les faciliten la toma de decisiones.

- Principios contables

La contabilidad de la entidad y, en especial, el registro y la valoración de los elementos de las cuentas anuales, se desarrollarán aplicando obligatoriamente los principios contables que se indican a continuación:

1. **Empresa en funcionamiento.** Se considerará, salvo prueba en contrario, que la gestión de la entidad continuará en un futuro previsible, por lo que la aplicación de los principios y criterios contables no tiene el propósito de determinar el valor del patrimonio neto a efectos de su transmisión global o parcial, ni el importe resultante en caso de liquidación.

2. **Devengo.** Los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro.
3. **Uniformidad.** Adoptado un criterio dentro de las alternativas que, en su caso, se permitan, deberá mantenerse en el tiempo y aplicarse de manera uniforme para transacciones, otros eventos y condiciones que sean similares, en tanto no se alteren los supuestos que motivaron su elección. De alterarse estos supuestos podrá modificarse el criterio adoptado en su día; en tal caso, estas circunstancias se harán constar en la memoria, indicando la incidencia cuantitativa y cualitativa de la variación sobre las cuentas anuales.
4. **Prudencia.** Se deberá ser prudente en las estimaciones y valoraciones a realizar en condiciones de incertidumbre. Únicamente se contabilizarán los beneficios obtenidos hasta la fecha de cierre del ejercicio. Por el contrario, se deberán tener en cuenta todos los riesgos, con origen en el ejercicio o en otro anterior, tan pronto sean conocidos, incluso si sólo se conocieran entre la fecha de cierre de las cuentas anuales y la fecha en que éstas se formulen. En tales casos se dará cumplida información en la memoria, sin perjuicio de su reflejo, cuando se haya generado un pasivo y un gasto, en otros documentos integrantes de las cuentas anuales.
5. **No compensación.** Salvo que una norma disponga de forma expresa lo contrario, no podrán compensarse las partidas del activo y del pasivo o las de gastos e ingresos, y se valorarán separadamente los elementos integrantes de las cuentas anuales.
6. **Importancia relativa.** Se admitirá la no aplicación estricta de algunos de los principios y criterios contables cuando la importancia relativa en términos cuantitativos o cualitativos de la variación que tal hecho produzca sea escasamente significativa y, en consecuencia, no altere la expresión de la imagen fiel.

En los casos de conflicto entre principios contables, deberá prevalecer el que mejor conduzca a que las cuentas anuales expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad.

- Elementos del Balance y la Cuenta de Pérdidas y Ganancias

Los elementos que, cuando cumplan los criterios de reconocimiento que se establecen posteriormente, se registran en el balance, son:

- 1) **Activos:** bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la entidad, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la entidad obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro.
- 2) **Pasivos:** obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, para cuya extinción la entidad espera desprenderse de recursos que puedan producir beneficios o rendimientos económicos en el futuro. A estos efectos, se entienden incluidas las provisiones.
- 3) **Patrimonio neto:** constituye la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos. Incluye las aportaciones realizadas, ya sea en el momento de su constitución o en otros posteriores, por sus socios o propietarios, que no tengan la consideración de pasivos, así como los resultados acumulados u otras variaciones que le afecten.

Los elementos que, cuando cumplan los criterios de reconocimiento que se establecen posteriormente, se registran en la cuenta de pérdidas y ganancias o, en su caso, directamente en el estado de cambios en el patrimonio neto, son:

- 1) **Ingresos:** incrementos en el patrimonio neto de la entidad durante el ejercicio, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones, monetarias o no, de los socios o propietarios.
- 2) **Gastos:** decrementos en el patrimonio neto de la entidad durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento del valor de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones, monetarias o no, a los socios o propietarios, en su condición de tales.

Los ingresos y gastos del ejercicio se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias y formarán parte del resultado, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto, en cuyo caso se presentarán en el estado de cambios en el patrimonio neto, de acuerdo con lo previsto en la segunda parte del Plan General de Contabilidad o en una norma que lo desarrolle.

- Los criterios de valoración

La valoración es el proceso por el que se asigna un valor monetario a cada uno de los elementos integrantes de las cuentas anuales, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de valoración relativas a cada uno de ellos. A tal efecto se tendrán en cuenta los siguientes criterios de valoración:

1) **Coste histórico o coste**, es su precio de adquisición o coste de producción.

El precio de adquisición es el importe en efectivo y otras partidas equivalentes pagadas, o pendientes de pago, debiendo estar todas ellas directamente relacionadas con ésta y ser necesarias para la puesta del activo en condiciones operativas.

El coste de producción incluye el precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, el de los factores de producción directamente imputables al activo, y la fracción que razonablemente corresponda de los costes de producción indirectamente relacionados con el activo, en la medida en que se refieran al período de producción.

El coste histórico o coste de un pasivo es el valor que corresponda a la contrapartida recibida a cambio de incurrir en la deuda o, en algunos casos, la cantidad de efectivo y otros activos líquidos equivalentes que se espere entregar para liquidar una deuda en el curso normal del negocio.

2) Valor razonable es el importe por el que puede ser intercambiado un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realicen una transacción en condiciones de independencia mutua. El valor razonable se determinará sin deducir los costes de transacción en los que pudiera incurrirse en su enajenación.

No tendrá en ningún caso el carácter de valor razonable el que sea resultado de una transacción forzada, urgente o como consecuencia de una situación de liquidación involuntaria.

3) Valor Neto Razonable es el importe que la entidad puede obtener por su enajenación en el mercado, en el curso normal del negocio, deduciendo los costes estimados necesarios para llevarla a cabo, así como, en el caso de las materias primas y de los productos en curso, los costes estimados necesarios para terminar su producción, construcción o fabricación.

4) Valor actual es el importe de los flujos de efectivo a recibir o pagar en el curso normal del negocio, según se trate de un activo o de un pasivo, respectivamente, actualizados a un tipo de descuento adecuado.

5) Valor en uso es el valor actual de los flujos de efectivo futuros esperados, a través de su utilización en el curso normal del negocio y, en su caso, de su enajenación u otra forma de disposición, teniendo en cuenta su estado actual y actualizados a un tipo de interés de mercado sin riesgo, ajustado por los riesgos específicos del activo que no hayan ajustado las estimaciones de flujos de efectivo futuros.

6) Coste de ventas son los costes incrementales directamente atribuibles a la venta de un activo en los que la entidad no habría incurrido de no haber tomado la decisión de vender, excluidos los gastos financieros y los impuestos sobre beneficios. Se incluyen los gastos legales necesarios para transferir la propiedad del activo y las comisiones de venta.

7) Coste amortizado de un instrumento financiero es el importe al que inicialmente fue valorado un activo financiero o un pasivo financiero, menos los reembolsos del principal que se hubieran producido, más o menos, según proceda, la parte imputada en la cuenta de pérdidas y ganancias, mediante la utilización del método del tipo de interés efectivo, de la diferencia entre el importe inicial y el valor de reembolso en el vencimiento y, para el caso de los activos financieros, menos cualquier reducción de valor por deterioro que hubiera sido reconocida, ya sea directamente como una disminución del importe del activo o mediante una cuenta correctora de su valor.

8) Coste de transacción o atribuibles a un activo o pasivo financiero son los costes incrementales directamente atribuibles a la compra, emisión, enajenación u otra forma de disposición de un activo financiero, o a la emisión o asunción de un pasivo financiero, en los que no se habría incurrido si la entidad no hubiera realizado la transacción. Entre ellos se incluyen los honorarios y las comisiones pagadas a agentes, asesores, e intermediarios, tales como las de corretaje.

9) Valor contable en libros es el importe neto por el que un activo o un pasivo se encuentra registrado en balance una vez deducida, en el caso de los activos, su

amortización acumulada y cualquier corrección valorativa por deterioro acumulada que se haya registrado.

10) Valor residual de un activo es el importe que la entidad estima que podría obtener en el momento actual por su venta u otra forma de disposición, una vez deducidos los costes de venta, tomando en consideración que el activo hubiese alcanzado la antigüedad y demás condiciones que se espera que tenga al final de su vida útil.

- Principios y normas de contabilidad generalmente aceptados

Tienen esta consideración los principios y normas de contabilidad los establecidos en:

- a) El Código de Comercio y la restante legislación mercantil.
- b) La legislación autonómica de carácter mercantil y contable.
- c) El Plan General de Contabilidad y sus adaptaciones sectoriales.
- d) El Plan General de Contabilidad aplicable a Empresas de la Junta de Andalucía.
- e) Las normas de desarrollo que, en materia contable, establezca en su caso el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y
- f) La demás legislación española que sea específicamente aplicable.

6.4.3. Control, Fiscalización y Auditoría

La Ley General de la Hacienda Pública de Andalucía recogía la obligatoriedad de sometimiento a un control financiero permanente de las empresas públicas de la Junta de Andalucía.

Con posterioridad, diversas normas han modelado la forma de realizar este control a dichas empresas destacando, entre otras:

- el Acuerdo de 8 de mayo de 2007, del Consejo de Gobierno de la Junta de Andalucía, por el que se aprueba el Programa de Control a realizar en el ejercicio 2007 y siguientes de las empresas de la Junta de Andalucía sometidas a control financiero permanente, y se establecen otras medidas de control financiero.
- la Resolución de 15 de diciembre de 2009 de la Intervención General de la Junta de Andalucía, que aprobó medidas acerca de la implantación del procedimiento y técnicas de control financiero permanente a las sociedades mercantiles, empresas,

entidades y particulares por razón de las subvenciones, créditos, avales y demás ayudas concedidas por la Junta o por sus organismos.

- la última normativa de la Junta de Andalucía en materia de control financiero y que deroga la ley 5/1983 es el Decreto Legislativo 1/2010 que aprueba el Texto Refundido de la Ley general de la Hacienda Pública de la Junta de Andalucía.

Según esta normativa el control financiero permanente es el control regular posterior sobre la totalidad de las operaciones de contenido económico de la entidad sujeta al mismo, y que persigue un triple objetivo:

- a)** La comprobación del cumplimiento de la legalidad y de las normas directrices de aplicación.
- b)** En su caso, examen de las cuentas anuales, con objeto de emitir un dictamen sobre si las mismas se gestionan y presentan de acuerdo con los principios y normas contables aplicables al efecto.
- c)** Examen y juicio crítico sobre la gestión de los programas asignados a la entidad sujeta a control, con objeto de verificar si su ejecución se ha desarrollado de forma económica, eficaz y eficiente.

Además la Intervención general de la Junta de Andalucía contará con la colaboración de las unidades de control interno creadas en las Agencias Públicas Empresariales que están sometidas a control financiero permanente, en el desarrollo de los trabajos de ejecución del plan anual de auditorias.

Las Agencias Públicas están obligadas a elaborar un programa de actuación, inversión y financiación que contendrá:

- a) Un estado en el que se recoja las inversiones reales financieras a efectuar durante su ejercicio.
- b) Un estado que especifique las aportaciones de la Junta de Andalucía o de sus agencias administrativas participes en el capital de las mismas, así como las demás fuentes de financiación de sus inversiones.
- c) La expresión de los objetivos que se alcanzaran en el ejercicio, y entre ellos, las rentas que se esperan generar.
- d) Una memoria de la evaluación económica de la inversión o inversiones que vayan a iniciarse en el ejercicio.

6.4.4. El Presupuesto

El Sistema Sanitario Público es concebido en el título VII de la Ley 2/1998, de 15 de Junio, de Salud de Andalucía, como el conjunto de recursos, medios organizativos y actuaciones de las Administraciones sanitarias públicas de la Comunidad Autónoma o vinculadas a las mismas, orientados a satisfacer el derecho a la protección de la salud a través de la promoción de la salud, prevención de las enfermedades y la atención sanitaria. Tiene como principios fundamentales: universalidad, integridad y calidad en la atención sanitaria.

Dentro de las funciones básicas de la Consejería de Salud se establece la función de financiación, mediante la cual se financia a los organismos y entidades públicas proveedores de servicios sanitarios, que son el Servicio Andaluz de Salud, la Empresa Pública Hospital de la Costa del Sol, la Empresa Pública Hospital de Poniente de Almería, la Empresa Pública de Emergencias Sanitarias, la Empresa Pública Hospital Alto Guadalquivir, la Empresa Pública Sanitaria Bajo Guadalquivir, la Escuela Andaluza de Salud Pública, la Fundación Andaluza para la Integración Social del Enfermo Mental, la Fundación Agencia de Calidad Sanitaria de Andalucía y la Fundación Progreso y Salud, distribuyendo el presupuesto con criterios para la optimización de su gestión. Asimismo, también controla los parámetros de eficiencia integral y la política de inversiones en infraestructura y equipamientos del Sistema Sanitario Público de Andalucía.

El presupuesto de la Consejería de Salud se distribuye mediante los correspondientes programas a todos los órganos que de ella dependen. Para el estudio que nos ocupa es de destacar el programa “41 C Atención Sanitaria”. Este programa, que se comparte con el Servicio Andaluz de Salud, agrupa toda la Asistencia Sanitaria e integra la prestación de asistencia a la población con derecho a cobertura sanitaria pública que llevan a cabo el SAS, como principal proveedor sanitario, las Empresas Públicas Sanitarias adscritas y los Centros Concertados.

La Consejería de Salud gestiona de forma directa en este Programa:

- La prestación de asistencia sanitaria de carácter especializado a la población con derecho a cobertura sanitaria pública por las Empresas Públicas Hospitalarias dependientes de la Consejería de Salud, con la amplitud prevista en sus Carteras de Servicios y para la población definida.

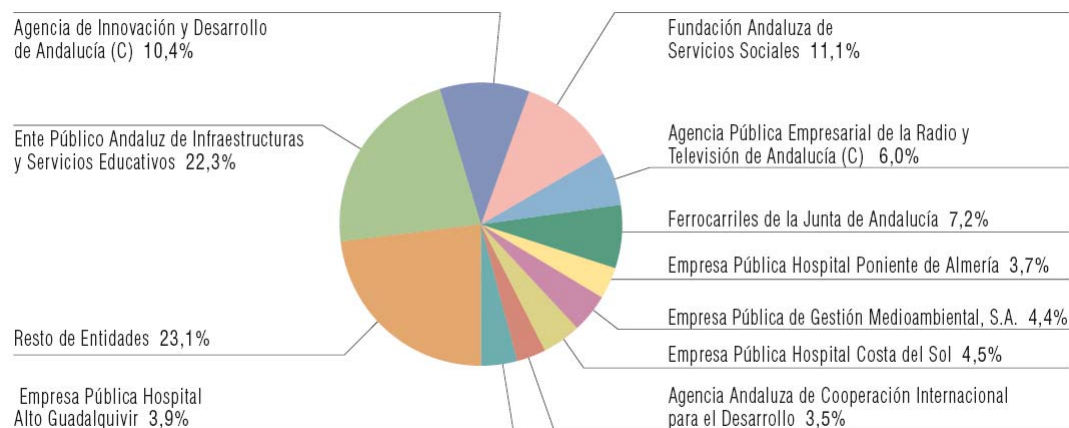
- La prestación de asistencia sanitaria en casos de emergencias sanitarias a la población con derecho a cobertura sanitaria pública por la Empresa Pública de Emergencias Sanitarias.
- La prestación de asistencia sanitaria por los hospitales concertados, de carácter complementario a la prestada por los hospitales del Sistema Sanitario Público de Andalucía que contribuyen a la reducción de las listas de espera y en la adecuación a los Decretos relativos a garantía de plazo.
- La atención podológica a pacientes diabéticos en los términos definidos.

Respecto a la Atención Sanitaria, las Empresas Públicas Hospitalarias recogen, en general, en sus presupuestos de explotación las dotaciones necesarias para llevar a cabo sus actividades de acuerdo con sus carteras de servicios, debiendo indicarse que, se dotan créditos para el funcionamiento de los siguientes centros:

- Hospital de Andújar y Montilla. Hospitales de Alta Resolución de Sierra de Segura, Puente Genil y Alcaudete, todos ellos adscritos a la Empresa Pública Hospital Alto Guadalquivir, así como la consolidación de la actividad del HAR Valle del Guadiato abierto en 2009 y la puesta en funcionamiento del Hospital de Alta Resolución de Alcalá la Real.
- Hospital de Marbella, Hospital de Alta Resolución de Benalmádena y Centro de Alta Resolución de Mijas adscritos a la Empresa Pública Hospital Costa del Sol.
- Hospital de El Ejido. Hospitales de Alta Resolución de El Toyo y Guadix, centros adscritos a la Empresa Pública Hospital de Poniente, así como la puesta en funcionamiento del Hospital de Alta Resolución de Loja.
- Hospitales de Alta Resolución de Écija, Morón, Utrera y Sierra Norte (Constantina), adscritos a la Empresa Pública Sanitaria Bajo Guadalquivir.

En la siguiente figura se observa el reparto porcentual del presupuesto para 2010 de las empresas públicas de la Junta de Andalucía, incluidas las empresas publicas sanitarias.

DISTRIBUCIÓN FINANCIACIÓN PRESUPUESTARIA POR EMPRESAS AÑO 2010



Fuente: Consejería de Salud

El presupuesto de explotación de las Empresas Públicas Sanitarias de Andalucía para el año 2010 se muestra en el siguiente cuadro

PRESUPUESTO DE EXPLOTACION DE LAS EPS PARA 2010

E.P.H.Costa del Sol	141.212.161 €
EPES	106.172.989 €
E.P.H. Poniente	117.555.139 €
E.P.H.Alto Guadalquivir	117.601.471 €
E.P.H.Bajo Guadalquivir	52.680.436 €
TOTAL	535.222.196 €

Fuente: Elaboración propia

La parte del presupuesto que dichas empresas destinan a compras y suministros para 2010 se detalla en el siguiente cuadro

PRESUPUESTO COMPRAS Y SUMINISTROS DE LAS EPS PARA 2010

E.P.H.Costa del Sol	49.560.608 €
EPES	50.905.730 €
E.P.H. Poniente	22.173.274 €
E.P.H.Alto Guadalquivir	30.945.471 €
E.P.H.Bajo Guadalquivir	9.771.795 €
TOTAL	163.356.878 €

Fuente: Elaboración propia

Se observa que aproximadamente el 30% del presupuesto de las empresas publicas sanitarias se destina a las áreas de compras y suministros que son objeto de estudio de esta tesis.

SEGUNDA PARTE:

ESTUDIO EMPÍRICO

CAPÍTULO 7

ANÁLISIS EMPÍRICO

7.1. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

En el análisis realizado en el Capítulo 1 sobre el control interno, se definió éste como un proceso efectuado por el Consejo de Administración, la Dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de objetivos dentro de las siguientes categorías:

- Eficacia y eficiencia de las operaciones.
- Fiabilidad de la información financiera.
- Cumplimiento de las leyes y normas aplicables.

Así, la implantación de sistemas de control interno integral en las organizaciones, como es el caso de las recomendaciones establecidas en el Informe COSO, supone que éstas puedan disponer de una serie de ventajas derivadas de los siguientes puntos:

- Garantizan la viabilidad y sostenimiento de la empresa en el futuro.
- Garantizan una utilización eficaz y eficiente de los recursos.
- El informe COSO es la base sobre la que se han construido las normas INTOSAI que constituyen las recomendaciones establecidas por la O.N.U. para la implantación de sistemas de control interno en el sector público.
- La aplicación de sistemas de control interno, más allá de los actuales sistemas de control de legalidad, garantizan a los ciudadanos, accionistas del sector público, una correcta utilización de sus impuestos.

Mediante la investigación empírica pretendemos determinar en qué medida los sistemas de control interno, actualmente vigentes en las Áreas de Aprovisionamiento y Suministros de las Empresas Públicas Sanitarias de Andalucía, se adecúan a las recomendaciones de control interno establecidas en el Informe COSO, partiendo del universo de las cinco empresas públicas sanitarias pertenecientes a la Consejería de Salud de la Junta de Andalucía, integradas en el Sistema Sanitario Público de Andalucía (SSPA) objeto de estudio de este trabajo.

Las empresas públicas sanitarias adscritas a la Consejería de Salud de la Junta de Andalucía son:

Empresa Pública Hospital Costa del Sol

Empresa Pública Hospital Alto Guadalquivir

Empresa Pública Sanitaria del Bajo Guadalquivir

Empresa Pública Hospital de Poniente
 Empresa Pública de Emergencias Sanitarias

Cada una de estas empresas públicas gestiona, a su vez, un conglomerado de Centros de diversa naturaleza (Hospitales Públicos de nivel III, Hospitales de Alta Resolución, Centros de Alta Resolución de Especialidades o Servicios Provinciales de Emergencias). En el cuadro adjunto se detallan los distintos centros dependientes de cada una de estas empresas.

E.P. H. COSTA DEL SOL	E.P.H. ALTO GUADALQUIVIR	E.P.H. BAJO GUADALQUIVIR	E.P.H. DE PONIENTE	E.P.S. DE EMERGENCIAS
1) H. Costa del Sol de Marbella 2) H. de Alta Resolución de Benalmádena 3) Centro de Alta Resolución de Especialidades de Mijas	1) H. Alto Guadalquivir 2) H. de Montilla 3) H. de Alta Resolución Sierra Segura 4) H. de Alta Resolución de Puente Genil 5) H. de Alta Resolución de Alcaudete 6) H. de Alta Resolución Valle del Guadiato 7) H. de Alta Resolución de Alcalá la Real	1) H. Alta Resolución de Utrera 2) H. Alta Resolución de Ecija 3) H. Alta Resolución de Morón 4) H. Alta Resolución Sierra Norte	1) H. de Poniente 2) H. Alta Resolución El Toyo 3) H. Alta Resolución de Guadix	1) Sede de Málaga 2) Servicio Provincial de Almería 3) Servicio Provincial de Cádiz 4) Servicio Provincial de Córdoba 5) Servicio Provincial de Granada 6) Servicio Provincial de Huelva 7) Servicio Provincial de Jaén 8) Servicio Provincial de Sevilla

Fuente: Elaboración propia

Es importante destacar que la Empresa Pública de Emergencias Sanitarias (EPES-061), tiene una estructura de aprovisionamiento diferente al resto de Empresas Públicas sanitarias ya que no es un Centro Hospitalario, y también destina un menor volumen de recursos económicos a los aprovisionamientos. En este sentido la misión del área de aprovisionamientos y suministros de un centro sanitario consiste en poner a disposición del personal sanitario, de administración y de logística del centro, aquellos materiales, productos y servicios necesarios para un adecuado funcionamiento del mismo.

Con objeto de dar respuesta a la pregunta establecida en el estudio se formula la siguiente hipótesis:

Las Áreas de Aprovisionamiento y Suministros de las Empresas Públicas Sanitarias de Andalucía se adecúan a las recomendaciones de control interno establecidas en el Informe COSO.

Para poder llevar a cabo este estudio, nos hemos basado en la parte cuarta del informe COSO denominada “*Herramientas de evaluación*” que contiene una serie de herramientas para realizar la evaluación de un sistema de control interno de acuerdo con sus cinco componentes:

- Entorno de control
- Evaluación de Riesgos
- Actividades de control
- Información y Comunicación
- Supervisión

El análisis empírico ha consistido en aplicar esas herramientas a las áreas de aprovisionamiento y suministros de las empresas públicas sanitarias de Andalucía, para lo cual se han establecido una serie de subhipótesis obtenidas de dichas herramientas de evaluación, y cuyo cumplimiento permiten validar o negar la pregunta de investigación anterior. Estas subhipótesis son las siguientes:

- 1) La dirección de las EPS y los cargos intermedios del área de suministros demuestran y transmiten al resto de empleados, un mensaje de integridad, valores éticos y responsabilidad a través de sus actuaciones y comportamientos.
- 2) La actitud de la dirección de las EPS en Andalucía es transparente en cuanto a la fiabilidad y veracidad de los datos y sistemas de información del área de aprovisionamiento.
- 3) La estructura organizativa del área de aprovisionamiento y suministros de las EPS es adecuada y suficiente para cumplir con su misión.
- 4) Las políticas de recursos humanos establecidas por la dirección de las EPS determinan los conocimientos habilidades y competencias necesarias de los puestos de trabajo del área de aprovisionamiento.
- 5) El éxito de un sistema de control interno en el área de suministros está directamente relacionado con una correcta planificación de las compras y suministros del centro.
- 6) Una correcta planificación de las compras anuales necesita de la participación tanto del personal sanitario como no sanitario de la EPS que de forma directa o indirecta estén afectados por las compras realizadas.
- 7) La planificación de las compras anuales tienen que reflejar las circunstancias actuales de la EPS, así como su propia experiencia histórica.

- 8) Las compras y adquisiciones realizadas por las EPS se realizan de acuerdo con la Ley de contratos del sector público y se ajustan a las especificaciones establecidas por el personal técnico correspondiente.
- 9) Las áreas de suministros y aprovisionamiento de las EPS cumplen su misión de poner a disposición de los profesionales los materiales adecuados en el momento oportuno.
- 10) Los trabajadores del área de compras y aprovisionamiento de las EPS conocen los objetivos de su actividad, la forma en que sus tareas contribuyen a lograr esos objetivos y cómo influyen en las tareas de otros profesionales.
- 11) El área de suministros y aprovisionamiento de las EPS facilitan información a la dirección así como a los cargos intermedios, tanto asistenciales como no asistenciales, para permitirles cumplir con sus obligaciones de forma eficaz y eficiente.
- 12) El hospital realiza evaluaciones puntuales de del sistema de control interno del área de aprovisionamiento y suministros.
- 13) Las deficiencias de control interno puestas de manifiesto con motivos de las evaluaciones se comunican a los responsables del área de aprovisionamiento para su subsanación.

Cada una de estas subhipótesis está relacionada con alguno de los cinco componentes de control interno establecidos en el Informe COSO. En este sentido hemos de destacar:

J Relacionadas con el **Entorno de Control** se corresponden las siguientes subhipótesis:

- 1) La dirección de las EPS así como los cargos intermedios del área de suministros demuestran y transmiten al resto de empleados, un mensaje de integridad, valores éticos y responsabilidad a través de sus actuaciones y comportamientos.
- 2) La actitud de la dirección de las EPS en Andalucía es transparente en cuanto a la fiabilidad y veracidad de los datos y sistemas de información del área de aprovisionamiento.
- 3) La estructura organizativa del área de aprovisionamiento y suministros de las EPS es adecuada y suficiente para cumplir con su misión.

- 4) Las políticas de recursos humanos establecidas por la dirección de las EPS determinan los conocimientos habilidades y competencias necesarias de los puestos de trabajo del área de aprovisionamiento.

J Relacionadas con la **Evaluación de Riesgos** se corresponden las siguientes subhipótesis:

- 5) El éxito de un sistema de control interno en el área de suministros está directamente relacionado con una correcta planificación de las compras y suministros del centro.
- 6) Una correcta planificación de las compras anuales necesita de la participación tanto del personal sanitario como no sanitario de la EPS que de forma directa o indirecta estén afectados por las compras realizadas.
- 7) La planificación de las compras anuales tienen que reflejar las circunstancias actuales de la EPS, así como su propia experiencia histórica.

J Relacionadas con las **Actividades de Control** se corresponden las siguientes subhipótesis:

- 8) Las compras y adquisiciones realizadas por las EPS se realizan de acuerdo con la Ley de contratos del sector público y se ajustan a las especificaciones establecidas por el personal técnico correspondiente.
- 9) Las áreas de suministros y aprovisionamiento de las EPS cumplen su misión de poner a disposición de los profesionales los materiales adecuados en el momento oportuno.

J Relacionadas con la **Información y Comunicación** se corresponden las siguientes subhipótesis:

- 10) Los trabajadores del área de compras y aprovisionamiento de las EPS conocen los objetivos de su actividad, la forma en que sus tareas contribuyen a lograr esos objetivos y cómo influyen en las tareas de otros profesionales.
- 11) El área de suministros y aprovisionamiento de las EPS facilitan información a la dirección así como a los cargos intermedios, tanto asistenciales como no

asistenciales, para permitirles cumplir con sus obligaciones de forma eficaz y eficiente.

J Relacionadas con la **Supervisión** se corresponden las siguientes subhipótesis:

- 12) El hospital realiza evaluaciones puntuales de del sistema de control interno del área de aprovisionamiento y suministros.
- 13) Las deficiencias de control interno puestas de manifiesto con motivos de las evaluaciones se comunican a los responsables del área de aprovisionamiento para su subsanación.

7.2. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

Se realizó un estudio descriptivo, transversal y multicéntrico.

Para alcanzar los objetivos propuestos, se realizó una revisión bibliográfica con objeto de encontrar el método de investigación que mejor se ajustase a las necesidades del proyecto.

El método Delphi podía ser una herramienta adecuada para nuestro estudio, sin embargo, es una metodología de investigación multidisciplinar para la realización de pronósticos y predicciones, cuyo objetivo es la consecución de un consenso basado en la discusión entre expertos.

Dado que nuestro estudio no se basaba en obtener predicciones sino, como ya hemos comentado, en analizar el grado de adecuación de los sistemas de control interno a unas recomendaciones, finalmente se optó por aplicar no el método Delphi en su conjunto pero sí las técnicas que éste utiliza para la investigación.

Este método se basa en los siguientes principios de funcionamiento:

- Anonimato de los intervinientes
- Repetitividad y realimentación controlada
- Respuesta del grupo en forma estadística

En este sentido el análisis ha mantenido el anonimato de los expertos que han participado en este estudio, de forma que ninguna de las empresas entrevistadas conocía la composición total del grupo de expertos.

La metodología del estudio está basada en dos cuestionarios que se han pasado al grupo de expertos en dos fases:

1ª Fase: En primer lugar se pasó un primer cuestionario abierto y acotado que tenía como objetivo realizar un análisis previo que permitiera obtener información sobre la opinión de los expertos acerca de los diez factores de éxito que debía contener un buen sistema de control interno de un área de aprovisionamiento y suministro de un centro sanitario público.

Se envió por correo electrónico a los gerentes y directores económicos o de aprovisionamiento (según que en el organigrama de cada centro el área de aprovisionamiento dependiera de una u otra dirección), una carta de presentación donde se les explicaba el estudio que se estaba llevando a cabo y el primer cuestionario que ellos debían rellenar y devolver también por correo electrónico (Anexo 1).

Esta primera fase del estudio tuvo lugar entre los meses de mayo y junio de 2010.

2ª Fase: El segundo cuestionario (Anexo 2) lo conformaban preguntas extraídas de las herramientas de evaluación del sistema de control interno del informe COSO ya señalado en párrafos anteriores.

Después de finalizar la primera fase del estudio nos volvimos a poner en contacto con estas empresas mediante correo electrónico para concertar una entrevista personalizada con objeto de realizar el segundo cuestionario. En este correo se le adjuntaba una copia de dicho cuestionario para que tuvieran un conocimiento previo del mismo y poder trabajarlo con antelación a las citadas entrevistas, las cuales se llevaron a cabo de manera personalizada y mediante grabación autorizada.

Esta segunda fase del estudio tuvo lugar entre los meses de junio y julio de 2010.

7.2.1 Ficha técnica del cuestionario

Las características principales que definen la metodología llevada a cabo en ambas fases son:

1ª Fase

- Técnica de recogida de datos: Cuestionario.
- Tiempo medio estimado en su contestación: 40 minutos.
- Universo: Todas las Empresas Públicas Sanitarias de la Junta de Andalucía.
- Ámbito: Comunidad Autónoma de Andalucía.
- Persona responsable de su contestación: Cargos Intermedios del Área de Aprovisionamiento y suministros.
- Fecha de trabajo de campo: mayo a junio 2010.
- Tratamiento de los datos: Cuadro resumen

2ª Fase

- Técnica de recogida de datos: Cuestionario.
- Tiempo medio estimado en su contestación: 60 minutos.
- Universo: Todas las Empresas Públicas Sanitarias de la Junta de Andalucía.
- Ámbito: Comunidad Autónoma de Andalucía.
- Persona responsable de su contestación: Cargos Intermedios del Área de Aprovisionamiento y suministros.
- Fecha de trabajo de campo: junio a julio de 2010.
- Tratamiento de los datos: Estadística descriptiva.

Dicho cuestionario se realizó al total de población objeto de estudio y consta de 52 preguntas de las cuales 6 eran preguntas abiertas.

7.2.2. Diseño del cuestionario

El cuestionario se diseñó atendiendo a los requisitos siguientes (Santesmases, 1997):

- Definición correcta del problema a investigar
- Especificación adecuada de las variables y las escalas de medida

Las preguntas del Cuestionario de la segunda fase se diseñaron de forma que permitieran dar respuesta a las subhipótesis objeto de estudio.

Se estableció previamente la relación existente entre las subhipótesis objeto de estudio y las preguntas del cuestionario vinculadas a cada una de ellas, de la siguiente forma:

- 1) **Subhipótesis: La dirección de las EPS y los cargos intermedios del área de suministros demuestran y transmiten al resto de empleados un mensaje de integridad, valores éticos y responsabilidad a través de sus actuaciones y comportamiento.**

Preguntas del cuestionario

1- ¿Tiene la empresa establecido un plan de acogida para los trabajadores del Área de Aprovisionamiento? ¿En qué consiste?

4- El director del área de suministros y aprovisionamiento, ¿contacta periódicamente con los proveedores importantes acerca del trato recibido de los empleados de la empresa?

9- Cuando un trabajador del área de aprovisionamiento falta a sus responsabilidades y lleva a cabo una conducta no adecuada en alguna de las actividades asignadas, la respuesta de la dirección es:

- Hablar con él y recordarle cuáles son sus responsabilidades.
- Hablar con él y recordarle cuáles son sus responsabilidades, avisándole de las posibles medidas correctivas y mejorando la formación en caso de ser necesaria.
- Aplicar directamente las medidas correctivas.
- No hay establecida/protocolizada una respuesta.

37- ¿Dispone la empresa de un manual de funcionamiento del área de aprovisionamiento?

- 2) **Subhipótesis: La actitud de la dirección de las EPS en Andalucía es transparente en cuanto a la fiabilidad y veracidad de los datos y sistemas de información del área de aprovisionamiento.**

Preguntas del cuestionario:

40- ¿Tiene la empresa implantado un Cuadro de Mando Integral (CMI)? ¿Qué periodicidad tiene?

41- ¿Incluye el CMI información sobre las compras realizadas en el período?

42- ¿Quiénes reciben el CMI?

50- La información económica relativa al área de aprovisionamiento, previamente a su publicación en el Cuadro de Mando Integral de la empresa, es revisada por:

- El responsable del Área
- La Dirección
- Por ambos
- Se traslada automáticamente sin revisión previa.
- No se aporta información al C.M.I.

51-El sistema de información del Área de aprovisionamiento cubre las necesidades de la empresa en grado:

- Alto
- Adecuado
- Insuficiente

3) Subhipótesis: La estructura organizativa del área de aprovisionamiento y suministros de las EPS es adecuada y suficiente para cumplir con su misión.

Preguntas del cuestionario:

5- Describa la estructura organizativa del área de suministros y aprovisionamiento.

6- Indique en qué medida (de 1 a 10) los cargos intermedios y directivos del área de aprovisionamiento prolongan su jornada de trabajo para poder cumplir con sus responsabilidades

7- Cuál de las siguientes afirmaciones está más acorde con la política de su empresa en el área de aprovisionamiento:

- Los cargos intermedios tienen delegada la autoridad para la toma de decisiones.
- Cualquier decisión del cargo intermedio debe ser previamente autorizada por la dirección.

8- ¿Cree que es adecuada la plantilla del departamento de suministros y aprovisionamiento para el cumplimiento de sus objetivos?

10- ¿Cuál es la antigüedad media de la plantilla del área de aprovisionamiento?

- Menos de 1 año
- Entre 1 y 5 años

- Mas de 5 años

12- ¿Cuántas personas por categoría profesional conforman el área de suministros y aprovisionamiento? ¿Serían necesarios más o menos recursos?

37- ¿Dispone la empresa de un manual de funcionamiento del área de aprovisionamiento?

- 4) Subhipótesis: Las políticas de recursos humanos establecidas por dirección de las EPS determinan los conocimientos, habilidades y competencias necesarias de los puestos de trabajo del área de aprovisionamiento.**

Preguntas del cuestionario:

1- ¿Tiene la empresa establecido un plan de acogida para los nuevos profesionales? ¿En qué consiste?

2- ¿Existen un plan de formación para los trabajadores de nueva incorporación al área de aprovisionamiento?

3- ¿Cuántas actividades formativas de reciclaje se han realizado en los dos últimos años para los profesionales del área de suministros y aprovisionamiento?

- Ninguna
- Entre 1 y 3
- Más de 3

37- ¿Dispone la empresa de un manual de funcionamiento del área de aprovisionamiento?

- 5) Subhipótesis: El éxito de un sistema de control interno en el área de suministros está directamente relacionado con una correcta planificación de las compras y suministros del centro.**

Preguntas del cuestionario:

16- ¿Realiza la empresa un plan anual de compras?

17- Describa brevemente cómo se elabora el plan anual de compras.

45- ¿Tiene la empresa diseñado un plan estratégico para los próximos años? Enumere sus grandes líneas.

44- ¿Existe un protocolo en el área de aprovisionamiento que incluye la periodicidad para la petición de material desde los centros de responsabilidad al almacén?

49- Indique el porcentaje de actividad asistencial suspendida en el último año motivada por falta del material necesario (rotura de stock):

- No se suspendió actividad.
- Menos del 1%
- Entre el 1 y el 3%
- Más del 3%

6) Subhipótesis: Una correcta planificación de las compras anuales necesita de la participación tanto del personal sanitario como no sanitario de la EPS que de forma directa o indirecta estén afectados por las compras realizadas.

Preguntas del cuestionario:

16- ¿Realiza la empresa un plan anual de compras?

17- Describa brevemente cómo se elabora el plan anual de compras.

19- ¿Participan los cargos intermedios asistenciales (jefes de servicio y supervisores de enfermería) en el proceso de elaboración del Plan Anual de compras de la empresa?

44- ¿Existe un protocolo en el área de aprovisionamiento que incluye la periodicidad para la petición de material desde los centros de responsabilidad al almacén?

7) Subhipótesis: La planificación de las compras anuales tienen que reflejar las circunstancias actuales de la EPS, así como su propia experiencia histórica.

Preguntas del cuestionario:

16- ¿Realiza la empresa un plan anual de compras?

17- Describa brevemente cómo se elabora el plan anual de compras.

19- ¿Participan los cargos intermedios asistenciales (jefes de servicio y supervisores de enfermería) en el proceso de elaboración del Plan Anual de compras de la empresa?

44- ¿Existe un protocolo en el área de aprovisionamiento que incluye la periodicidad para la petición de material desde los centros de responsabilidad al almacén?

45- ¿Tiene el centro diseñado un plan estratégico para los próximos años? Enumere sus grandes líneas.

8) Hipótesis: Las compras y adquisiciones realizadas por las EPS se realizan de acuerdo con la Ley de contratos del sector público y se ajustan a las especificaciones establecidas por el personal técnico correspondiente.

Preguntas del cuestionario:

22-¿Se informa a los proveedores de la normativa relacionada con el proceso de aprovisionamiento que tiene la empresa? ¿De qué manera?

23- ¿Está sometida la empresa a la Ley de Contratos de sector público?

27- ¿Cuántos de los productos adquiridos por la empresa están certificados por una norma de calidad del tipo ISO?

- Menos del 20% de los productos
- Entre el 20% y el 40% de los productos
- Entre el 40% y el 80% de los productos
- Mas del 80% de los productos

28- ¿Cuántos pedidos son reclamados a los proveedores más de una vez?

- Menos del 5% de los pedidos
- Entre el 5% y el 10% de los pedidos
- Entre el 10% y el 20% de los pedidos
- Mas del 20% de los pedidos

35- Es necesario reclamar los pedidos a los proveedores más de una vez con la siguiente frecuencia:

- En pocas ocasiones
- Frecuentemente
- Asiduamente

43- ¿Quién supervisa los accidentes laborales o problemas debidos a normas o procedimientos inadecuados de manipulación de productos ó almacenamiento?

9) Subhipótesis: Las áreas de suministros y aprovisionamiento de las EPS cumplen su misión de poner a disposición de los profesionales los materiales adecuados en el momento oportuno.

Preguntas del cuestionario

- 16- ¿Realiza la empresa un plan anual de compras?
- 17- Describa brevemente cómo se elabora el plan anual de compras.
- 18- A la hora de planificar el plan anual de compras del centro ¿se tiene en cuenta el plan de compras del ejercicio anterior?
- 19- ¿Participan los cargos intermedios asistenciales (jefes de servicio y supervisores de enfermería) en el proceso de elaboración del Plan Anual de compras de la empresa?
- 24- ¿Cuántos puntos de recepción de mercancías tiene la empresa?
- 25- ¿Existen procedimientos y programas de mantenimiento adecuados a la naturaleza de las instalaciones del Almacén?
- 26- ¿Cuántos inventarios (recuentos físicos) se han realizado en los almacenes por término medio en los últimos tres años?
- 29- ¿De las siguientes categorías indique quién firma los pedidos a los proveedores?
 - El Director Económico
 - El Cargo Intermedio responsable de suministros
 - El auxiliar administrativo dependiente de suministros
 - Otro personal (indique quién)
- 30- ¿Se informa a los proveedores acerca de la identidad de las personas autorizadas para realizar un pedido?
- 31- ¿Se llevan a cabo reuniones entre el responsable del área de aprovisionamiento y los responsables de los departamentos o unidades consumidoras para el seguimiento de las peticiones, artículos, consumos y funcionamiento en general? ¿Con qué periodicidad?
- 32- Cuando el material se sirve a los distintos centros de responsabilidad desde el almacén ¿Qué documentación administrativa le acompaña?
- 33- ¿Quién realiza la verificación de los materiales recibidos en el almacén con los pedidos de compras debidamente aprobados (cotejo de albaranes).?
- 34- ¿Con qué periodicidad se informa al departamento de contabilidad de los albaranes servidos y conformes para el pago de las facturas a los proveedores?

- 36- ¿Existe un procedimiento para la conformidad de facturas con el visto bueno del área de aprovisionamiento y el área de contabilidad?
- 38- ¿Existe un protocolo y documentos normalizados para que la Unidad peticionaria comunique al área de aprovisionamiento las especificaciones técnicas de los productos que necesita adquirir?
- 39- ¿Están prenumerados tanto los pedidos de compra a proveedores como los pedidos internos desde los centros de responsabilidad al almacén?
- 44- ¿Existe un protocolo en el área de aprovisionamiento que incluye la periodicidad para la petición de material desde los centros de responsabilidad al almacén?
- 45- ¿Tiene la empresa diseñado un plan estratégico para los próximos años? Enumere sus grandes líneas.
- 49- Indique el porcentaje de actividad asistencial suspendida en el último año motivada por falta del material necesario (rotura de stock):
- No se suspendió actividad.
 - Menos del 1%
 - Entre el 1 y el 3%
 - Más del 3%

10) Subhipótesis: Los trabajadores del área de compras y aprovisionamiento de las EPS conocen los objetivos de su actividad, la forma en que sus tareas contribuyen a lograr esos objetivos y cómo influyen en las tareas de otros profesionales.

Preguntas del cuestionario

- 11- ¿Tiene la empresa diseñado un sistema de promoción profesional para los empleados del área de aprovisionamiento ó del área económica en general?
- 13- ¿Cuántas promociones ha habido en los últimos 5 años?
- 14- ¿Evalúa el área suministros y aprovisionamiento a los trabajadores en relación a la consecución de los objetivos anuales establecidos?
- 15- ¿Desde cuándo tiene implantada la empresa un sistema de evaluación de los trabajadores área de suministros y aprovisionamiento?

11) Subhipótesis: El área de suministros y aprovisionamiento de las EPS facilitan información a la dirección así como a los cargos intermedios,

tanto asistenciales como no asistenciales, para permitirles cumplir con sus obligaciones de forma eficaz y eficiente.

Preguntas del cuestionario

20- ¿Existen pactos de consumo firmados con los responsables de los servicios clínicos?

21- ¿Se informa a dichos responsables acerca del seguimiento de su presupuesto? ¿De qué forma?

40- ¿Tiene la empresa implantado un Cuadro de Mando Integral (CMI)? ¿Qué periodicidad tiene?

41- ¿Incluye el CMI información sobre las compras realizadas en el período?

42- ¿Quiénes reciben el CMI?

51-El sistema de información del que dispone el área de aprovisionamiento cubre las necesidades de la empresa en grado:

- Alto
- Adecuado
- Insuficiente

12) Subhipótesis: El hospital realiza evaluaciones puntuales del sistema de control interno del área de aprovisionamiento y suministros.

Preguntas del cuestionario

46- ¿Tiene la empresa un departamento de auditoría interna?

47- ¿Cuándo fue la última auditoría que se realizó de los sistemas de control interno del departamento de compras?

13) Subhipótesis: Las deficiencias de control interno puestas de manifiesto con motivos de las evaluaciones se comunican a los responsables del área de aprovisionamiento para su subsanación.

Preguntas del cuestionario:

48- Las deficiencias puestas de manifiesto como consecuencia de auditorías internas y relativas al área de aprovisionamiento. ¿Se comunican al responsable de dicha área?

52- En relación a la última auditoría realizada del área de compras el informe indicaba:

- Que cumplía con todos los requisitos de control interno y por tanto no era necesario ninguna mejora.
- Se detectaron incidencias en los sistemas de control interno y se establecieron unas recomendaciones que se han puesto en funcionamiento y han dado resultados positivos.
- Se detectaron incidencias en los sistemas de control interno y se establecieron unas recomendaciones que se han puesto en funcionamiento pero los resultados no han sido los esperados.

7.3. Análisis estadísticos Aplicados

7.3.1 Análisis estadísticos aplicados al Cuestionario I

A continuación se muestran las opiniones expresadas por los expertos al primer cuestionario, al que solo contestaron tres empresas

EMPRESA PUBLICA 1	EMPRESA PUBLICA 2	EMPRESA PUBLICA 3
Existencia de un procedimiento de aprovisionamiento en el que se relacionen los responsables de cada área y se configure un circuito documental	Catálogo y evaluación de proveedores	Implicación y colaboración de la Unidad de compras
Segregación de funciones (compra y pago)	Negociación de contratos (expedientes, procedimientos y contratos menores)	Clarificación de los puntos críticos
Control de stock (cantidad, calidad y precio)	Comisión técnica evaluadora	Entender los procesos diferenciados, ya que no es lo mismo comprar una prótesis que otro tipo de material
Cumplimiento de la normativa vigente, que en el caso de empresas públicas es la Ley de Contratos del Sector Público	Sistema de reaprovisionamiento Kanban o doble bandeja	Ser riguroso a la hora de completar el proceso de validaciones
Implicación de la Dirección de la empresa y del personal sanitario, ya que éste es nuestro principal cliente interno	Herramienta para el control y seguimiento de expedientes, procedimientos y contratos menores	Cumplimiento de la normativa de aplicación
Existencia de un consenso entre la Dirección de la empresa y el personal sanitario acerca de los materiales necesarios para llevar a cabo la cartera de servicios	Software de gestión integrado (proceso completo: contrato/pedido, recepción, petitorio, salidas, control, stock, confrontación de facturas, pago, etc.)	
Implantación de un ERP que facilite y unifique las tareas y permita la explotación de la información	Cuadro de mando integral económico	
Formación del personal	Guía acerca del procedimiento para la implantación de nuevas tecnologías	
Confianza en el sistema de control interno		

Fuente: Elaboración propia

7.3.2 Análisis estadístico aplicado al Cuestionario II

Los análisis realizados en este apartado han sido de cuatro tipos:

1) Análisis de los resultados por cada subhipótesis

El primer análisis del cuestionario II ha medido el grado de cumplimiento de las subhipótesis objeto de estudio por parte de las empresas públicas sanitarias.

Para ello se ha obtenido la media de las respuestas contestadas por las empresas con las siguientes premisas:

- Todas las preguntas tienen el mismo peso dentro de una hipótesis, por ello una misma pregunta en una hipótesis puede tener un valor distinto que en otra hipótesis.
- Para las preguntas cuya respuesta fuera SI o NO se ha establecido el valor 1 ó 0 en función que la respuesta fuera correcta o no según las herramientas de evaluación del informe COSO.
- Para aquellas preguntas cuya respuesta fuera la elección de una determinada opción se han agrupado las opciones de tal forma que la respuesta fuera adecuada=1 ó inadecuada=0 de acuerdo con las herramientas de evaluación de control interno del informe COSO.
- Se ha considerado que la subhipótesis se valida cuando su valor sea superior a 0,6.
- Las preguntas abiertas en el Cuestionario II (nº 5, 12, 17, 24, 29, 42) no se han tenido en cuenta para este primer análisis de resultados.

2) Análisis de los resultados por cada pregunta del cuestionario:

Un segundo análisis mide la contribución del total de centros al resultado de cada pregunta.

3) Análisis de los resultados por cada componente de control interno establecido en el Informe COSO.

Se han agrupado los resultados de las subhipótesis en función de los componentes de control interno al que están relacionados, obteniéndose también, resultados del grado de cumplimiento del total de empresas públicas analizadas para cada uno de los citados componentes de control interno. Para ello, se ha considerado que todas las subhipótesis tienen el mismo peso dentro del componente de control. Por tanto, el valor asignado a cada componente es la media aritmética de los valores de las subhipótesis con los que se relaciona.

4) Análisis de las preguntas abiertas.

Este último análisis recoge los resultados de las 6 preguntas abiertas no incluidas en los análisis anteriores.

1) Análisis de los resultados por subhipótesis

Los resultados de este cuestionario se muestran en cada una de las siguientes tablas y gráficos con el consiguiente detalle:

- J Se presenta en cuadros estadísticos de doble entrada. En la columna principal se muestran las preguntas de las subhipótesis, en la fila final el resultado de la ponderación por cada centro. En las dos últimas columnas el porcentaje de las categorías de las respuestas, y la ponderación promedio de cada pregunta. Además para cada subhipótesis se añade la ponderación de cada pregunta.
- J Además se han elaborado gráficos que permiten tener una visión rápida de los resultados de las ponderaciones y cumplimiento de las subhipótesis, y los porcentajes de respuesta por preguntas, detallando cada una de las empresas entrevistadas, si bien para mantener el anonimato de las mismas se han denominado EPS.1, EPS.2, EPS.3, EPS.4, EPS.5

- 1) La dirección de las EPS y los cargos intermedios del área de suministros demuestran y transmiten al resto de empleados, un mensaje de integridad, valores éticos y responsabilidad a través de sus actuaciones y comportamientos.

PREGUNTAS 4, 1, 9 y 37 DEL CUESTIONARIO	RESUMEN	PONDERACIÓN
El director del área de suministros y aprovisionamiento, ¿contacta periódicamente con los proveedores importantes acerca del trato recibido de los empleados de la empresa?	SI (80%) NO (20%)	0,20
¿Tiene la empresa establecido un plan de acogida para los trabajadores del Área de Aprovisionamiento? ¿En qué consiste?	SI (80%) NO (20%)	0,20
Cuándo un trabajador del área de aprovisionamiento falta a sus responsabilidades y lleva a cabo una conducta no adecuada en alguna de las actividades asignadas, la respuesta de la dirección es: 1- Hablar con él y recordarle cuáles son sus responsabilidades. 2- Hablar con él y recordarle cuáles son sus responsabilidades, avisándole de las posibles medidas correctivas y mejorando la formación en caso de ser necesaria. 3- Aplicar directamente las medidas correctivas. 4- No hay establecida/protocolizada una respuesta.	2 (100%) 4 (20%)	0,25
¿Dispone la empresa de un manual de funcionamiento del área de aprovisionamiento?	SI (80%) NO (20%)	0,20
PONDERACIÓN SUBHIPÓTESIS 1		0,85

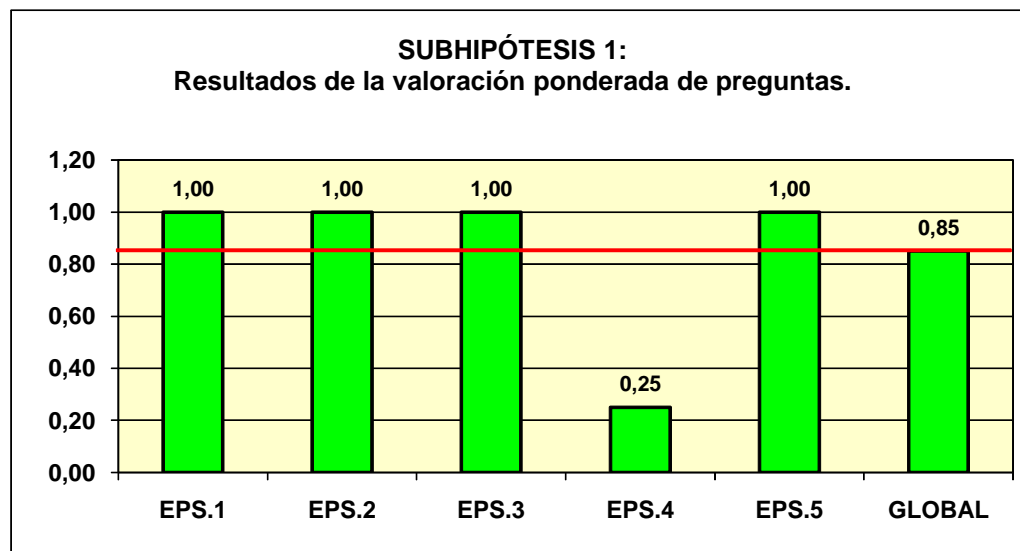
Ponderación

Pregunta 4:	0,25	SI=0,25	NO=0.00	
Pregunta 1:	0,25	SI=0,25	NO=0.00	
Pregunta 9:	0,25	2=0,25	1=0,125	3 ó 4=0.00
Pregunta 37:	0,25	SI=0,25	NO=0.00	

RESULTADOS POR CENTROS DE LA EVALUACIÓN SUBHIPÓTESIS 1

Valores ponderados de preguntas 4, 1, 9 y 37

EPS.1	1,00
EPS.2	1,00
EPS.3	1,00
EPS.4	0,25
EPS.5	1,00
GLOBAL	0,85



2) La actitud de la dirección de las EPS en Andalucía es transparente en cuanto a la fiabilidad y veracidad de los datos y sistemas de información del área de aprovisionamiento.

PREGUNTAS 40, 41, 42, 50 y 51 DEL CUESTIONARIO	RESUMEN	PONDERACIÓN
¿Tiene la empresa implantado un Cuadro de Mando Integral (CMI)? ¿Qué periodicidad tiene?	SI Mensual (100%)	0,20
¿Incluye el CMI información sobre las compras realizadas en el período?	SI (80%) NO (20%)	0,16
¿Quiénes reciben el CMI? (Evalúa el conocimiento del circuito que sigue el CMI una vez confeccionado-Lo consideramos adecuado o inadecuado)	Inadecuado (100%)	0,00
La información económica relativa al área de aprovisionamiento, previamente a su publicación en el Cuadro de Mando Integral de la empresa, es revisada por: 1- El responsable del Área 2- La Dirección 3- Por ambos 4- Se traslada automáticamente sin revisión previa. 5- No se aporta información al C.M.I.	1 (60%) 2 (40%) 4 (20%) Moda; 1	0,14
El sistema de información del Área de aprovisionamiento cubre las necesidades de la empresa en grado: 1- Alto 2- Adecuado 3- Insuficiente	2 (60%) 1 (40%) Moda; 2	0,20
PONDERACIÓN SUBHIPÓTESIS 2		0,70

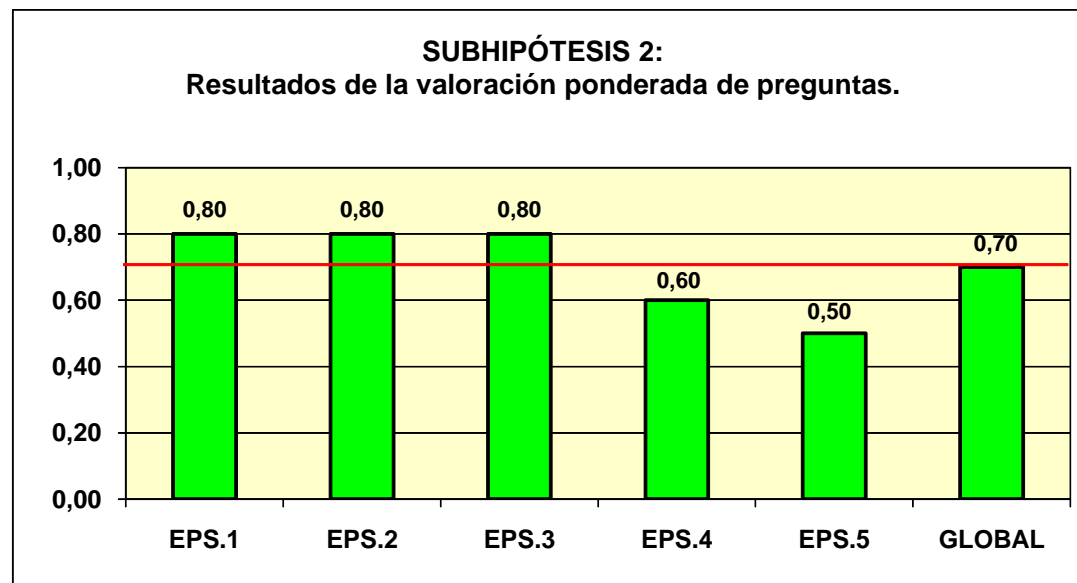
Ponderación

Preguntas 40 y 41:	0,20 c/u	SI=0,20	NO=0,00	
Pregunta 42:	0,20	Adecuado=0,20	Inadecuado=0,00	
Pregunta 50:	0,20	1 ó 3=0,20	2=0,10	4 Ó 5=0,00
Pregunta 51:	0,20	1 ó 2=0,20	3=0,00	

RESULTADOS POR CENTROS DE LA EVALUACIÓN SUBHIPÓTESIS 2

Valores ponderados de preguntas 40, 41, 42, 50 y 51

EPS.1	0,80
EPS.2	0,80
EPS.3	0,80
EPS.4	0,60
EPS.5	0,50
GLOBAL	0,70



3) La estructura organizativa del área de aprovisionamiento y suministros de las EPS es adecuada y suficiente para cumplir con su misión.

PREGUNTAS 6, 7, 8, 10 y 37 DEL CUESTIONARIO	RESUMEN	PONDERACIÓN
Indique en qué medida (de 1 a 10) los cargos intermedios y directivos del área de aprovisionamiento prolongan su jornada de trabajo para poder cumplir con sus responsabilidades	Promedio 5,8	0,10
Cuál de las siguientes afirmaciones está más acorde con la política de su empresa en el área de aprovisionamiento: 1- Los cargos intermedios tienen delegada la autoridad para la toma de decisiones. 2- Cualquier decisión del cargo intermedio debe ser previamente autorizada por la dirección.	1 (60%) 2 (40%) Moda; 1	0,12
¿Cree que es adecuada la plantilla del departamento de suministros y aprovisionamiento para el cumplimiento de sus objetivos?	SI (80%) NO (20%)	0,16
¿Cuál es la antigüedad media de la plantilla del área de aprovisionamiento? 1- Menos de 1 año 2- Entre 1 y 5 años 3- Mas de 5 años	3 (60%) 2 (40%)	0,16
¿Dispone la empresa de un manual de funcionamiento del área de aprovisionamiento?	SI (80%) NO (20%)	0,16
PONDERACIÓN SUBHIPÓTESIS 3		0,70

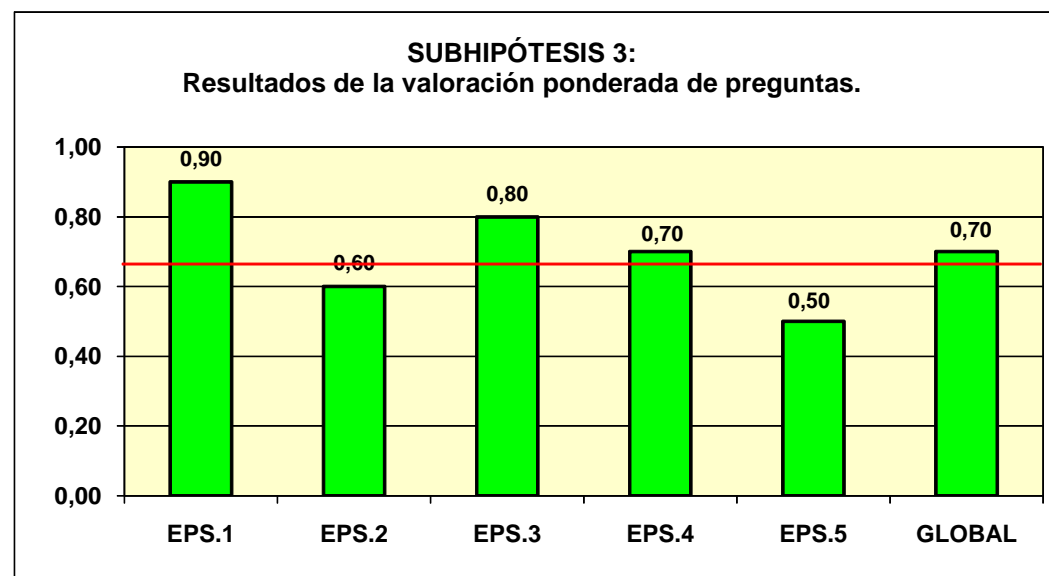
Ponderación

Pregunta 6:	0,20	1 a 3=0,20	4 a 7=0,10	8 a 10=0,00
Pregunta 7:	0,20	1=0,20	2=0,00	
Pregunta 8:	0,20	SI=0,20	NO=0,00	
Pregunta 10:	0,20	Estable=0,20	No Estable=0,00	
Pregunta 37:	0,20	SI=0,20	NO=0,00	

RESULTADOS POR CENTROS DE LA EVALUACIÓN SUBHIPÓTESIS 3

Valores ponderados de preguntas 6, 7, 8, 10 y 37

EPS.1	0,90
EPS.2	0,60
EPS.3	0,80
EPS.4	0,70
EPS.5	0,50
GLOBAL	0,70



4) Las políticas de recursos humanos establecidas por dirección de las EPS determinan los conocimientos, habilidades y competencias necesarias de los puestos de trabajo del área de aprovisionamiento.

PREGUNTAS 1, 2, 3, y 37 DEL CUESTIONARIO	RESUMEN	PONDERACIÓN
¿Tiene la empresa establecido un plan de acogida para los nuevos profesionales? ¿En qué consiste?	SI (80%) NO (20%)	0,20
¿Existen un plan de formación para los trabajadores de nueva incorporación al área de aprovisionamiento?	SI (60%) NO (40%)	0,15
¿Cuántas actividades formativas de reciclaje se han realizado en los dos últimos años para los profesionales del área de suministros y aprovisionamiento? 1 Ninguna 2 Entre 1 y 3 3 Más de 3	3 (80%) 2 (20%)	0,225
¿Dispone la empresa de un manual de funcionamiento del área de aprovisionamiento?	SI (80%) NO (20%)	0,20
PONDERACIÓN SUBHIPÓTESIS 4		0,775

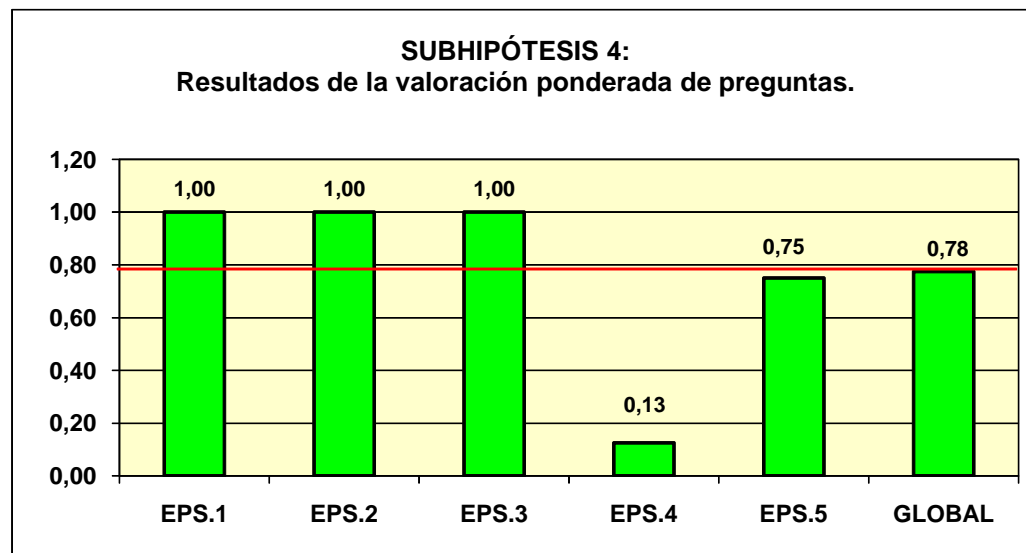
Ponderación

Pregunta 1:	0,25	SI=0,25	NO=0.00	
Pregunta 2:	0,25	SI=0,25	NO=0.00	
Pregunta 3:	0,25	3=0,25	2=0,125	1=0.00
Pregunta 37:	0,25	SI=0,25	NO=0.00	

RESULTADOS POR CENTROS DE LA EVALUACIÓN SUBHIPÓTESIS 4

Valores ponderados de preguntas 1, 2, 3 y 37

EPS.1	1,00
EPS.2	1,00
EPS.3	1,00
EPS.4	0,13
EPS.5	0,75
GLOBAL	0,78



5) El éxito de un sistema de control interno en el área de suministros está directamente relacionado con una correcta planificación de las compras y suministros del centro.

PREGUNTAS 16, 45, 44 y 49 DEL CUESTIONARIO	RESUMEN	PONDERACIÓN
¿Realiza la empresa un plan anual de compras?	SI (100%)	0,25
¿Tiene la empresa diseñado un plan estratégico para los próximos años? Enumere sus grandes líneas.	SI (60%) NO (40%)	0,15
¿Existe un protocolo en el área de aprovisionamiento que incluye la periodicidad para la petición de material desde los centros de responsabilidad al almacén?	SI (80%) NO (20%)	0,20
Indique el porcentaje de actividad asistencial suspendida en el último año motivada por falta del material necesario (rotura de stock): 1- No se suspendió actividad. 2- Menos del 1% 3- Entre el 1 y el 3% 4- Más del 3%	1 (100%)	0,25
PONDERACIÓN SUBHIPÓTESIS 5		0,85

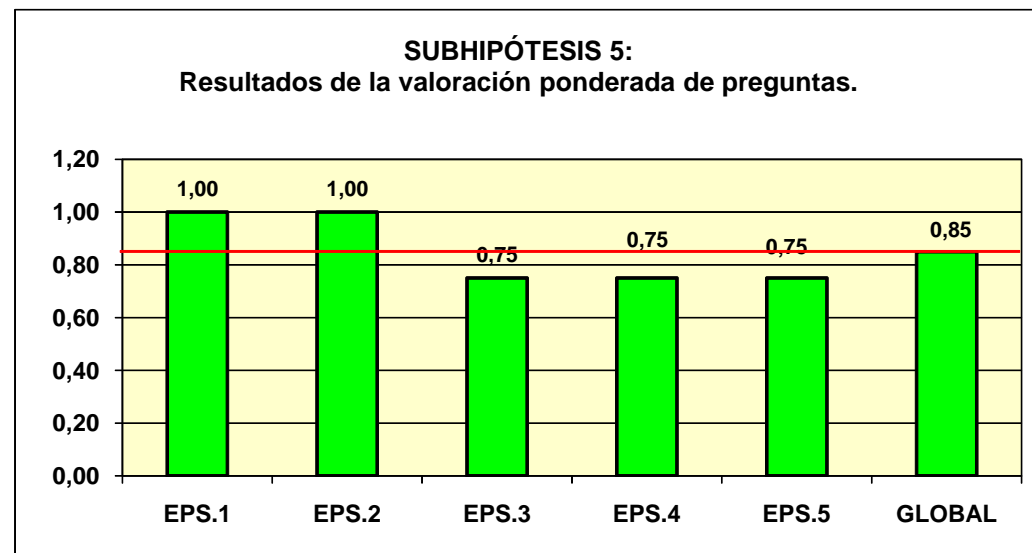
Ponderación

Pregunta 16:	0,25	SI=0,25	NO=0.00	
Pregunta 45:	0,25	SI=0,25	NO=0.00	
Pregunta 44:	0,25	SI=0,25	NO=0.00	
Pregunta 49:	0,25	1 ó 2=0,25	3=0,125	4=0,00

RESULTADOS POR CENTROS DE LA EVALUACIÓN SUBHIPÓTESIS 5

Valores ponderados de preguntas 16, 45, 44 y 49

EPS.1	1,00
EPS.2	1,00
EPS.3	0,75
EPS.4	0,75
EPS.5	0,75
GLOBAL	0,85



- 6) Una correcta planificación de las compras anuales necesita de la participación tanto del personal sanitario como no sanitario de la EPS que de forma directa o indirecta estén afectados por las compras realizadas.

PREGUNTAS 16, 19, y 44 DEL CUESTIONARIO	RESUMEN	PONDERACIÓN
¿Realiza la empresa un plan anual de compras?	SI (100%)	0,333
¿Participan los cargos intermedios asistenciales (jefes de servicio y supervisores de enfermería) en el proceso de elaboración del Plan Anual de compras de la empresa?	SI (100%)	0,333
¿Existe un protocolo en el área de aprovisionamiento que incluye la periodicidad para la petición de material desde los centros de responsabilidad al almacén?	SI (80%) NO (20%)	0,266
PONDERACIÓN SUBHIPÓTESIS 6		0,93

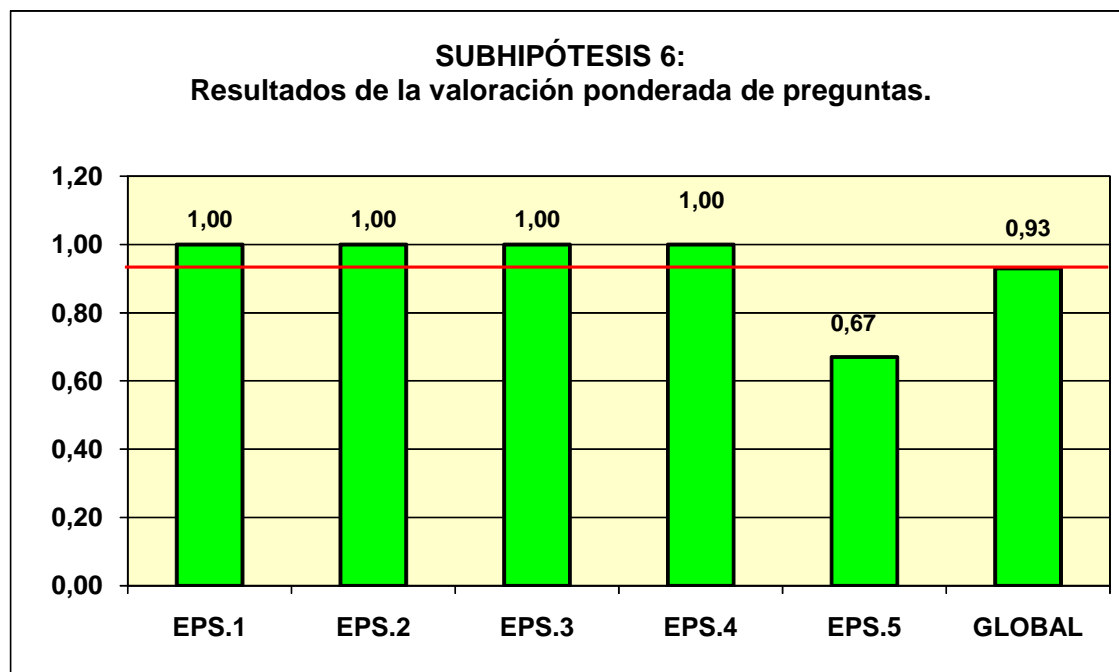
Ponderación

Pregunta 16:	0,333	SI=0,333	NO=0.00
Pregunta 19:	0,333	SI=0,333	NO=0.00
Pregunta 44:	0,333	SI=0,333	NO=0.00

RESULTADOS POR CENTROS DE LA EVALUACIÓN SUBHIPÓTESIS 6

Valores ponderados de preguntas 16, 19 y 44

EPS.1	1,00
EPS.2	1,00
EPS.3	1,00
EPS.4	1,00
EPS.5	0,67
GLOBAL	0,93



7) La planificación de las compras anuales tienen que reflejar las circunstancias actuales de la EPS, así como su propia experiencia histórica.

PREGUNTAS 16, 19, 45 y 44 DEL CUESTIONARIO	RESUMEN	PONDERACIÓN
¿Realiza la empresa un plan anual de compras?	SI (100%)	0,25
¿Participan los cargos intermedios asistenciales (jefes de servicio y supervisores de enfermería) en el proceso de elaboración del Plan Anual de compras de la empresa?	SI (100%)	0,25
¿Tiene el centro diseñado un plan estratégico para los próximos años? Enumere sus grandes líneas.	SI (60%) NO (40%)	0,15
¿Existe un protocolo en el área de aprovisionamiento que incluye la periodicidad para la petición de material desde los centros de responsabilidad al almacén?	SI (80%) NO (20%)	0,20
PONDERACIÓN SUBHIPÓTESIS 7		0,85

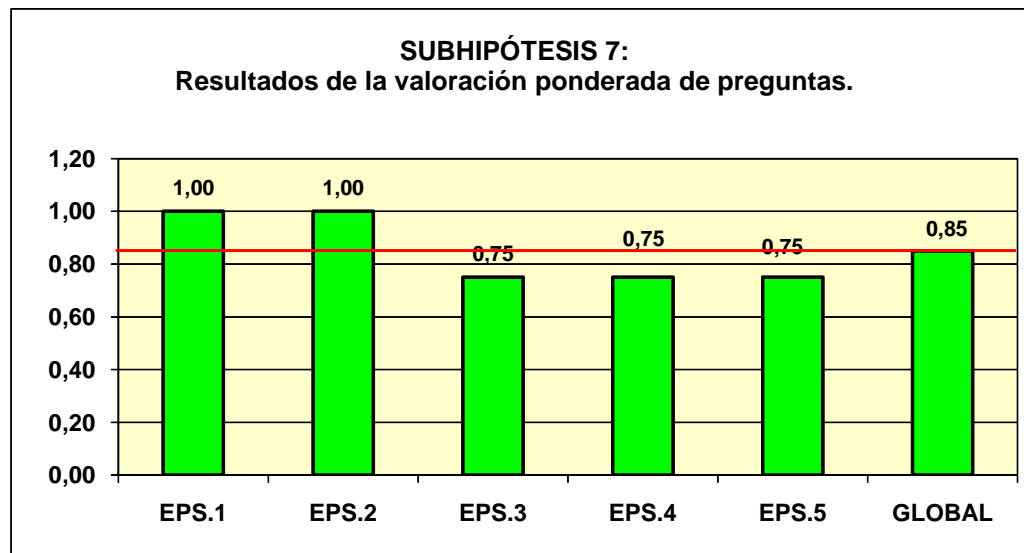
Ponderación

Pregunta 16:	0,25	SI=0,25	NO=0.00
Pregunta 19:	0,25	SI=0,25	NO=0.00
Pregunta 45:	0,25	SI=0,25	NO=0.00
Pregunta 44:	0,25	SI=0,25	NO=0.00

RESULTADOS POR CENTROS DE LA EVALUACIÓN SUBHIPÓTESIS 7

Valores ponderados de preguntas 16, 19, 45 y 44

EPS.1	1,00
EPS.2	1,00
EPS.3	0,75
EPS.4	0,75
EPS.5	0,75
GLOBAL	0,85



8) Las compras y adquisiciones realizadas por las EPS se realizan de acuerdo con la Ley de contratos del sector público y se ajustan a las especificaciones establecidas por el personal técnico correspondiente.

PREGUNTAS 22, 23, 27, 28, 35, 38 y 43 DEL CUESTIONARIO	RESUMEN	PONDERACIÓN
¿Se informa a los proveedores de la normativa relacionada con el proceso de aprovisionamiento que tiene la empresa? ¿De qué manera?	SI (100%) *	0,143
¿Está sometida la empresa a la Ley de Contratos de sector público?	SI (100%)	0,143
¿Cuántos de los productos adquiridos por la empresa están certificados por una norma de calidad del tipo ISO? - Menos del 20% de los productos - Entre el 20% y el 40% de los productos - Entre el 40% y el 80% de los productos - Mas del 80% de los productos	+80% (100%)	0,143
¿Cuántos pedidos son reclamados a los proveedores más de una vez? 1- Menos del 5% de los pedidos 2- Entre el 5% y el 10% de los pedidos 3- Entre el 10% y el 20% de los pedidos 4- Mas del 20% de los pedidos	1 (40%) 2 (60%) Moda; 2	0,0572
Es necesario reclamar los pedidos a los proveedores más de una vez con la siguiente frecuencia: 1- En pocas ocasiones 2- Frecuentemente 3- Asiduamente	1 (100%)	0,143
¿Existe un protocolo y documentos normalizados para que la Unidad peticionaria comunique al área de aprovisionamiento las especificaciones técnicas de los productos que necesita adquirir?	SI (100%) *	0,143
¿Quién supervisa los accidentes laborales o problemas debidos a normas o procedimientos inadecuados de manipulación de productos ó almacenamiento?	SPRL (100%)	0,143
PONDERACIÓN SUBHIPÓTESIS 8		0,9148

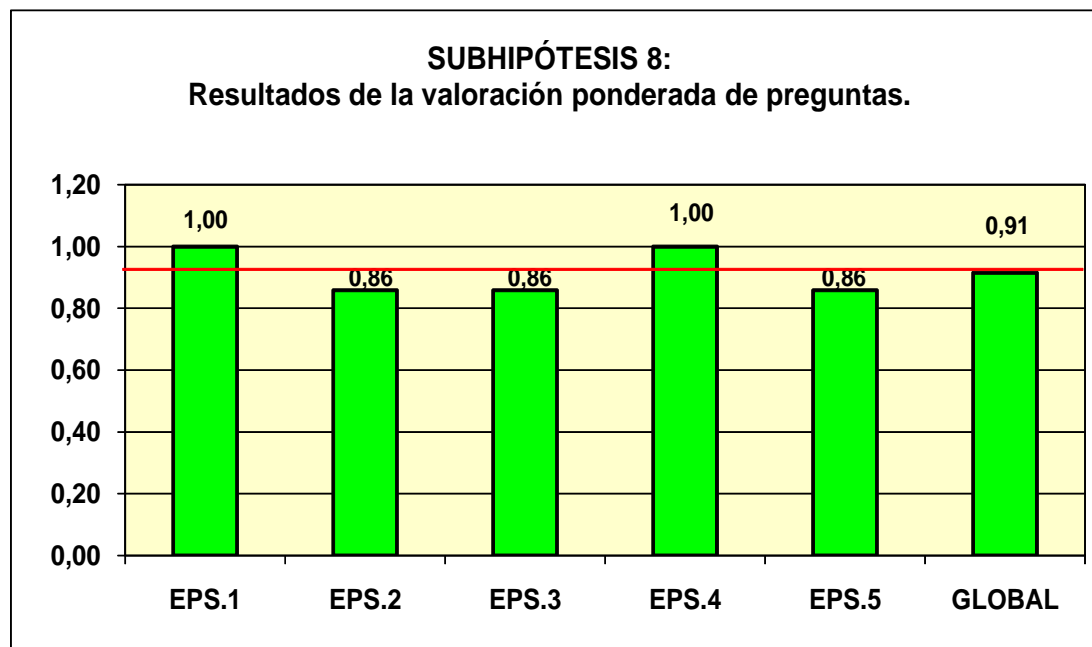
Ponderación

Pregunta 22:	0,143	SI=0,143	NO=0.00
Pregunta 23:	0,143	SI=0,143	NO=0.00
Pregunta 27:	0,143	*80%=0,143	Resto=0.00
Pregunta 28:	0,143	1=0,143	Resto=0.00
Pregunta 35:	0,143	1=0,143	Resto=0.00
Pregunta 38:	0,143	SI=0,143	NO=0.00
Pregunta 43:	0,143	SPRL=0,143	Otro=0.00

RESULTADOS POR CENTROS DE LA EVALUACIÓN SUBHIPÓTESIS 8

Valores ponderados de preguntas 22, 23, 27, 28, 35, 38 y 43

EPS.1	1,00
EPS.2	0,86
EPS.3	0,86
EPS.4	1,00
EPS.5	0,86
GLOBAL	0,91



9) Las áreas de suministros y aprovisionamiento de las EPS cumplen su misión de poner a disposición de los profesionales los materiales adecuados en el momento oportuno.

PREGUNTAS DEL CUESTIONARIO	RESUMEN	PONDERACIÓN
16- ¿Realiza la empresa un plan anual de compras?	SI (100%)	0,0714
18- A la hora de planificar el plan anual de compras del centro ¿se tiene en cuenta el plan de compras del ejercicio anterior?	SI (100%)	0,0714
19- ¿Participan los cargos intermedios asistenciales (jefes de servicio y supervisores de enfermería) en el proceso de elaboración del Plan Anual de compras de la empresa?	SI (100%)	0,0714
25- ¿Existen procedimientos y programas de mantenimiento adecuados a la naturaleza de las instalaciones del Almacén?	SI (100%)	0,0714
26- ¿Cuántos inventarios (recuentos físicos) se han realizado en los almacenes por término medio en los últimos tres años?		0,0571
30- ¿Se informa a los proveedores acerca de la identidad de las personas autorizadas para realizar un pedido?		0,0286
31- ¿Se llevan a cabo reuniones entre el responsable del área de aprovisionamiento y los responsables de los departamentos o unidades consumidoras para el seguimiento de las peticiones, artículos, consumos y funcionamiento en general? ¿Con qué periodicidad?		0,0714
32- Cuando el material se sirve a los distintos centros de responsabilidad desde el almacén ¿Qué documentación administrativa le acompaña?	Doc. Ofic. Establec (100%)	0,0714
33- ¿Quién realiza la verificación de los materiales recibidos en el almacén con los pedidos de compras debidamente aprobados (cotejo de albaranes)? (se evalúa si coteja o no)	Personal Propio (80%)	0,0714
34- ¿Con qué periodicidad se informa al departamento de contabilidad de los albaranes servidos y conformes para el pago de las facturas a los proveedores? (Evalúa si informa o no)	Informatizado Continuo (80%)	0,0714

PREGUNTAS DEL CUESTIONARIO	RESUMEN	PONDERACIÓN
36- ¿Existe un procedimiento para la conformidad de facturas con el visto bueno del área de aprovisionamiento y el área de contabilidad?	SI (100%)	0,0714
38- ¿Existe un protocolo y documentos normalizados para que la Unidad peticionaria comunique al área de aprovisionamiento las especificaciones técnicas de los productos que necesita adquirir?	SI (100%)	0,0714
39- ¿Están prenumerados tanto los pedidos de compra a proveedores como los pedidos internos desde los centros de responsabilidad al almacén?	SI (100%)	0,0714
44- ¿Existe un protocolo en el área de aprovisionamiento que incluye la periodicidad para la petición de material desde los centros de responsabilidad al almacén?	SI (80%) NO (20%)	0,0571
PONDERACIÓN SUBHIPÓTESIS 9		0,9284

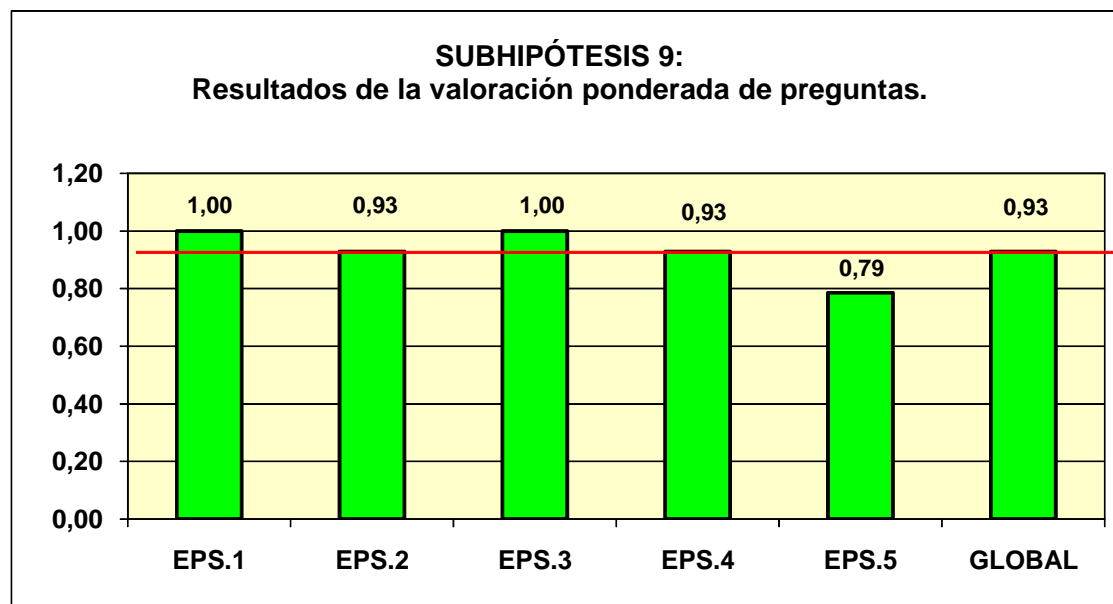
Ponderación

Pregunta 16:	0,0714	SI=0,0714	NO=0.00
Pregunta 18:	0,0714	SI=0,0714	NO=0.00
Pregunta 19:	0,0714	SI=0,0714	NO=0.00
Pregunta 25:	0,0714	SI=0,0714	NO=0.00
Pregunta 26:	0,0714	1Anual o más=0,0714	Ninguno=0,00
Pregunta 30:	0,0714	SI=0,0714	NO=0.00
Pregunta 31:	0,0714	SI=0,0714	NO=0.00
Pregunta 32:	0,0714	SI=0,0714	NO=0.00
Pregunta 33:	0,0714	Coteja= 0,0714	No Coteja=0,00
Pregunta 34:	0,0714	Informa= 0,0714	No informa=0,00
Pregunta 36:	0,0714	SI=0,0714	NO=0.00
Pregunta 38:	0,0714	SI=0,0714	NO=0.00
Pregunta 39:	0,0714	SI=0,0714	NO=0.00
Pregunta 44:	0,0714	SI=0,0714	NO=0.00

RESULTADOS POR CENTROS DE LA EVALUACIÓN SUBHIPOTESIS 9

Valores ponderados de preguntas 16, 18, 19, 25, 26, 30, 31, 32, 33, 34, 36, 38, 39 y 44

EPS.1	1,00
EPS.2	0,93
EPS.3	1,00
EPS.4	0,93
EPS.5	0,79
GLOBAL	0,93



10) Los trabajadores del área de compras y aprovisionamiento de las EPS conocen los objetivos de su actividad, la forma en que sus tareas contribuyen a lograr esos objetivos y cómo influyen en las tareas de otros profesionales.

PREGUNTAS 11, 13, 14, y 15, DEL CUESTIONARIO	RESUMEN	PONDERACIÓN
¿Tiene la empresa diseñado un sistema de promoción profesional para los empleados del área de aprovisionamiento ó del área económica en general?	SI (40%) NO (60%)	0,10
¿Cuántas promociones ha habido en los últimos 5 años?	Moda: 0 y 1	0,15
¿Evalúa el área suministros y aprovisionamiento a los trabajadores en relación a la consecución de los objetivos anuales establecidos?	SI (100%)	0,25
¿Desde cuándo tiene implantada la empresa un sistema de evaluación de los trabajadores área de suministros y aprovisionamiento?		0,25
PONDERACIÓN SUBHIPÓTESIS 10		0,75

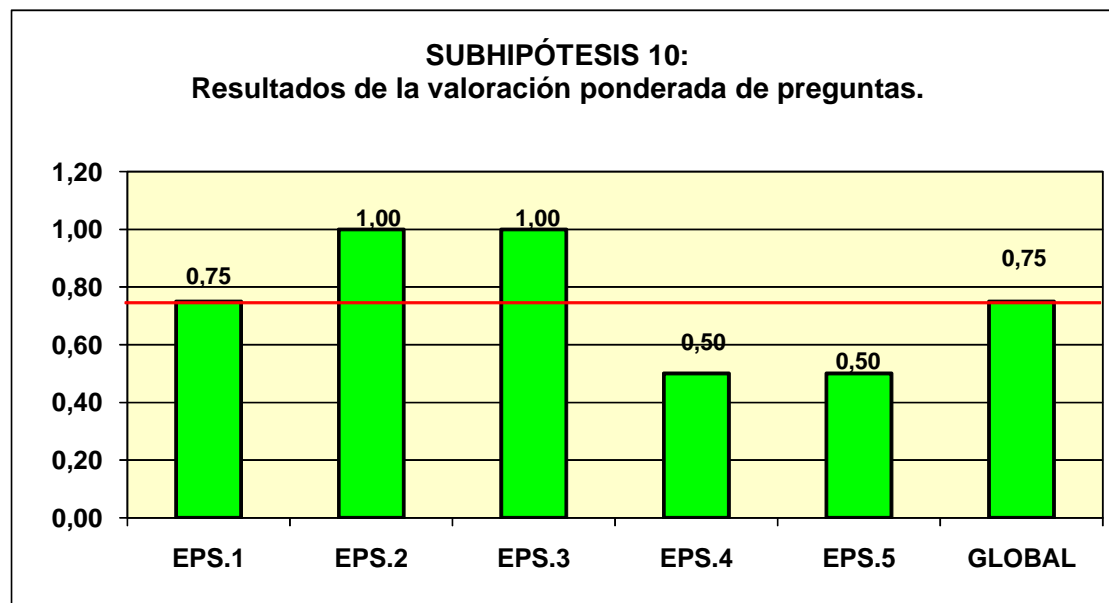
Ponderación

Pregunta 11:	0,25	SI=0,25	NO=0.00
Pregunta 13:	0,25	Alguna=0,25	Ninguna=0,00
Pregunta 14:	0,25	SI=0,25	NO=0.00
Pregunta 15:	0,25	SI=0,25	NO=0.00

RESULTADOS POR CENTROS DE LA EVALUACIÓN SUBHIPOTESIS 10

Valores ponderados de preguntas 11, 13, 14 y 15

EPS.1	0,75
EPS.2	1,00
EPS.3	1,00
EPS.4	0,50
EPS.5	0,50
GLOBAL	0,75



11) El área de suministros y aprovisionamiento de las EPS facilitan información a la dirección así como a los cargos intermedios, tanto asistenciales como no asistenciales, para permitirles cumplir con sus obligaciones de forma eficaz y eficiente.

PREGUNTAS 20, 21, 40, 41, 42, y 51 DEL CUESTIONARIO	RESUMEN	PONDERACIÓN
¿Existen pactos de consumo firmados con los responsables de los servicios clínicos?	SI (40%) NO (60%)	0,066
¿Se informa a dichos responsables acerca del seguimiento de su presupuesto? ¿De qué forma?	SI (60%) NO (40%)	0,134
¿Tiene la empresa implantado un Cuadro de Mando Integral (CMI)? ¿Qué periodicidad tiene?	SI (100%) Mes (100%)	0,167
¿Incluye el CMI información sobre las compras realizadas en el período?	SI (80%) NO (20%)	0,134
¿Quiénes reciben el CMI?		0,00
El sistema de información del que dispone el área de aprovisionamiento cubre las necesidades de la empresa en grado: 1- Alto 2- Adecuado 3- Insuficiente	2 (60%) 1 (40%) Moda; 2	0,167
PONDERACIÓN SUBHIPÓTESIS 11		0,668

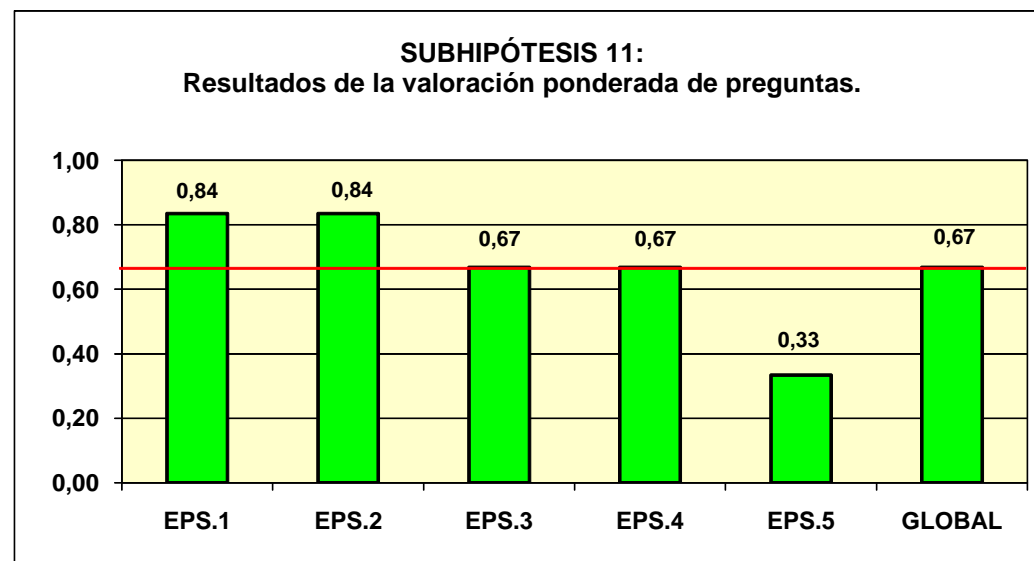
Ponderación

Pregunta 20:	0,167	SI=0,167	NO=0.00
Pregunta 21:	0,167	SI=0,167	NO=0.00
Pregunta 40:	0,167	SI=0,167	NO=0.00
Pregunta 41:	0,167	SI=0,167	NO=0.00
Pregunta 42:	0,167	Adecuado=0,167	Inadecuado=0.00
Pregunta 51:	0,167	1 ó 2=0,167	3=0.00

RESULTADOS POR CENTROS DE LA EVALUACIÓN SUBHIPOTESIS 11

Valores ponderados de preguntas 20, 21, 40, 41, 42 y 51

EPS.1	0,84
EPS.2	0,84
EPS.3	0,67
EPS.4	0,67
EPS.5	0,33
GLOBAL	0,67



12) El hospital realiza evaluaciones puntuales de del sistema de control interno del área de aprovisionamiento y suministros.

46- ¿Tiene la empresa un departamento de auditoría interna?

47- ¿Cuándo fue la última auditoría que se realizó de los sistemas de control interno del departamento de compras?

PREGUNTAS 46 y 47 DEL CUESTIONARIO	RESUMEN	PONDERACIÓN
¿Tiene la empresa un departamento de auditoría interna?	SI (80%) NO (20%)	0,40
¿Cuándo fue la última auditoría que se realizó de los sistemas de control interno del departamento de compras?	2010 (60%) 1 (40%) 2 (20%)	0,30
PONDERACIÓN SUBHIPÓTESIS 12		0,70

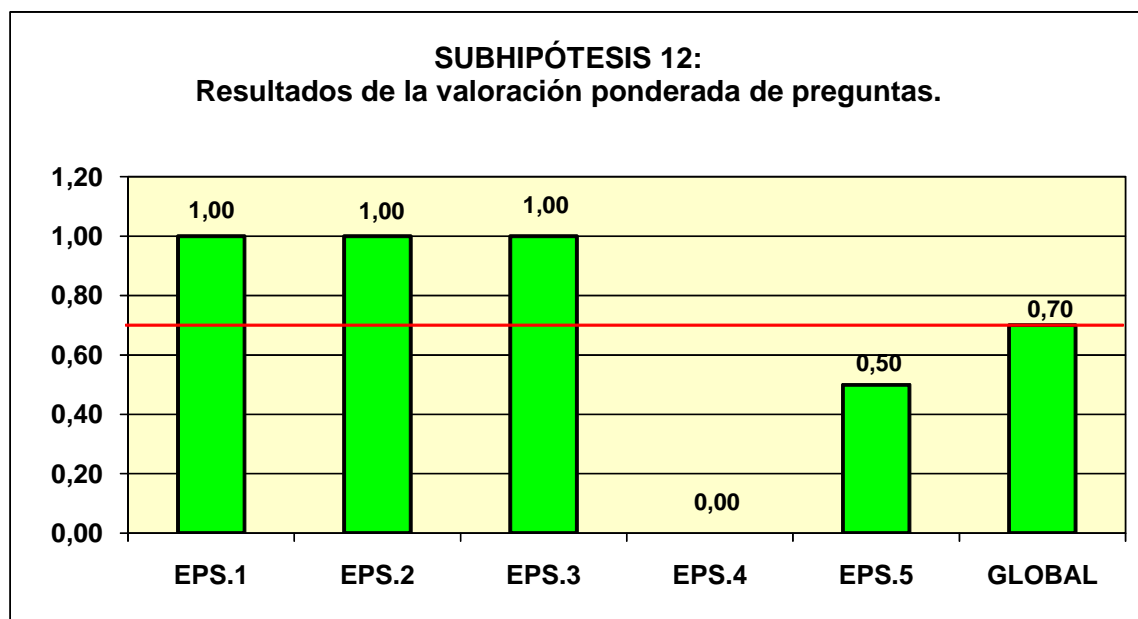
Ponderación

Pregunta 46:	0,50	SI=0,50	NO=0.00
Pregunta 47:	0,50	1 año ó más=0,50	Resto=0.00

RESULTADOS POR CENTROS DE LA EVALUACIÓN SUBHIPOTESIS 12

Valores ponderados de preguntas 46 y 47

EPS.1	1,00
EPS.2	1,00
EPS.3	1,00
EPS.4	0,00
EPS.5	0,50
GLOBAL	0,70



13) Las deficiencias de control interno puestas de manifiesto con motivos de las evaluaciones se comunican a los responsables del área de aprovisionamiento para su subsanación.

PREGUNTAS 48 y 52 DEL CUESTIONARIO	RESUMEN	PONDERACIÓN
Las deficiencias puestas de manifiesto como consecuencia de auditorías internas y relativas al área de aprovisionamiento. ¿Se comunican al responsable de dicha área?	SI (80%) NO RESP (20%)	0,40
En relación a la última auditoría realizada del área de compras el informe indicaba: 1. Que cumplía con todos los requisitos de control interno y por tanto no era necesario ninguna mejora. 2. Se detectaron incidencias en los sistemas de control interno y se establecieron unas recomendaciones que se han puesto en funcionamiento y han dado resultados positivos. 3. Se detectaron incidencias en los sistemas de control interno y se establecieron unas recomendaciones que se han puesto en funcionamiento pero los resultados no han sido los esperados.	1 (20%) 2 (60%) No resp (20%) Moda; 2	0,40
PONDERACIÓN SUBHIPÓTESIS 13		0,80

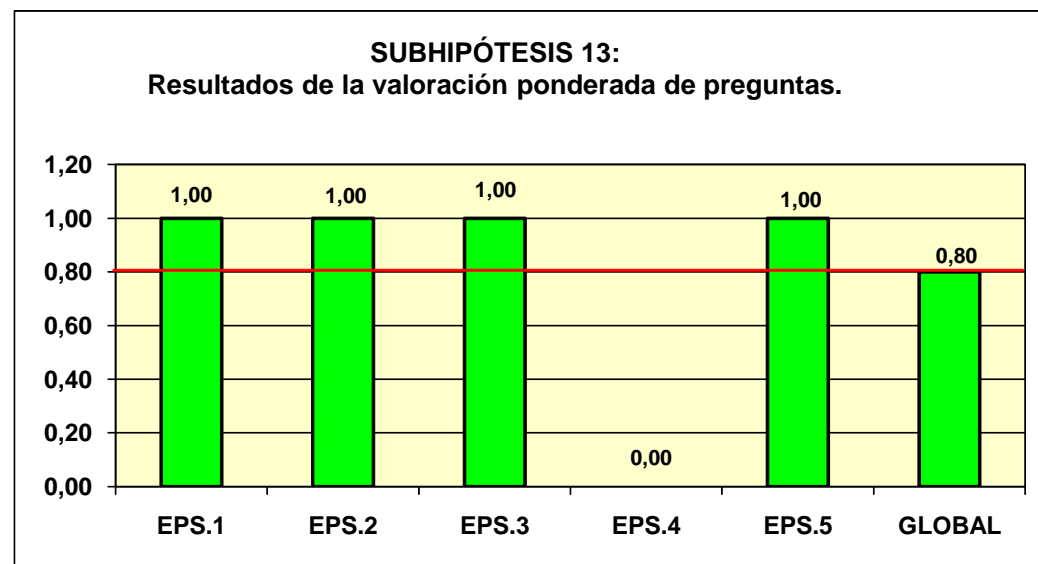
Ponderación

Pregunta 48: 0,50 SI=0,50 NO=0.00
Pregunta 52: 0,50 1 ó 2=0,50 Resto=0.00

RESULTADOS POR CENTROS DE LA EVALUACIÓN SUBHIPÓTESIS 13

Valores ponderados de preguntas 48 y 52

EPS.1	1,00
EPS.2	1,00
EPS.3	1,00
EPS.4	0,00
EPS.5	1,00
GLOBAL	0,80



A modo de resumen la siguiente tabla muestra el grado de cumplimiento de las subhipótesis objeto de análisis por parte de las empresas públicas

SUBHIPÓTESIS	PORCENTAJE DE CUMPLIMIENTO
SUBHIPÓTESIS Nº 1	85,0%
SUBHIPÓTESIS Nº 2	70,0%
SUBHIPÓTESIS Nº 3	70,0%
SUBHIPÓTESIS Nº 4	77,5%
SUBHIPÓTESIS Nº 5	85,0%
SUBHIPÓTESIS Nº 6	93,0%
SUBHIPÓTESIS Nº 7	85,0%
SUBHIPÓTESIS Nº 8	91,5%
SUBHIPÓTESIS Nº 9	92,8%
SUBHIPÓTESIS Nº 10	75,0%
SUBHIPÓTESIS Nº 11	66,8%
SUBHIPÓTESIS Nº 12	70,0%
SUBHIPÓTESIS Nº 13	80,0%

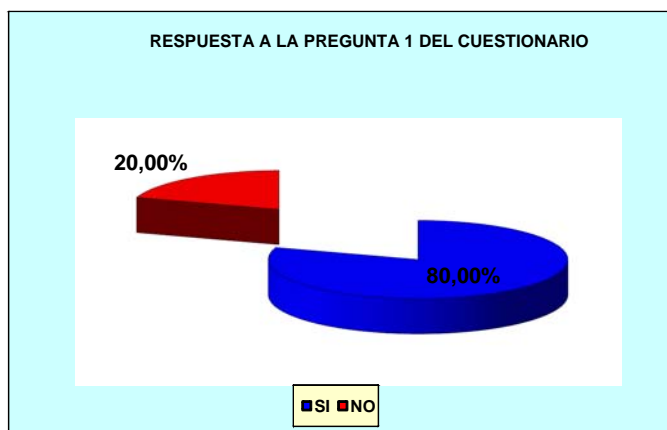
Fuente: Elaboración propia

2) Análisis de los resultados de cada respuesta

También se ha realizado un análisis de la media contestada por los centros para cada pregunta. Los resultados se muestran en los siguientes gráficos

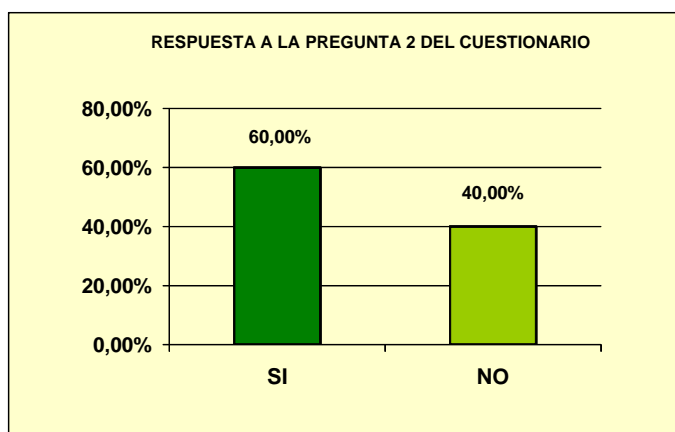
Pregunta 1: ¿Tiene la empresa establecido un plan de acogida para los trabajadores del Area de Aprovisionamiento?

SI 80,00%
NO 20,00%



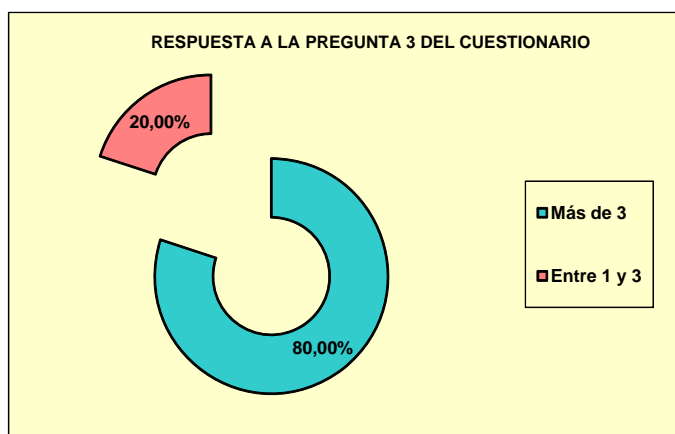
Pregunta 2: Existen un plan de formación para los trabajadores de nueva incorporación al área de aprovisionamiento?

SI 60,00%
NO 40,00%



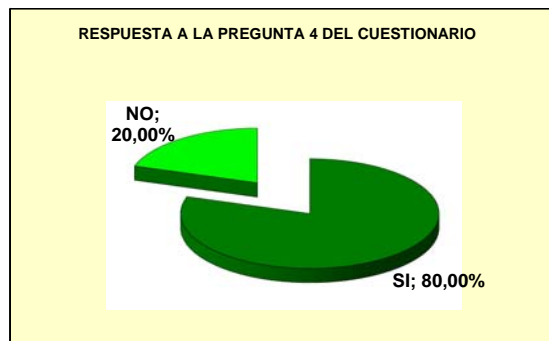
Pregunta 3: ¿Cuántas actividades formativas de reciclaje se han realizado en los dos últimos años para los profesionales del área de suministros y aprovisionamiento?

Más de 3 80,00%
Entre 1 y 3 20,00%



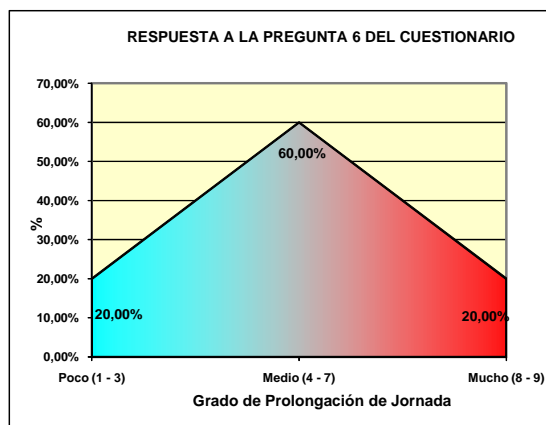
Pregunta 4: **El director del área de suministros y aprovisionamiento, ¿contacta periódicamente con los proveedores importantes acerca del trato recibido de los empleados de la empresa?**

SI 80,00%
NO 20,00%



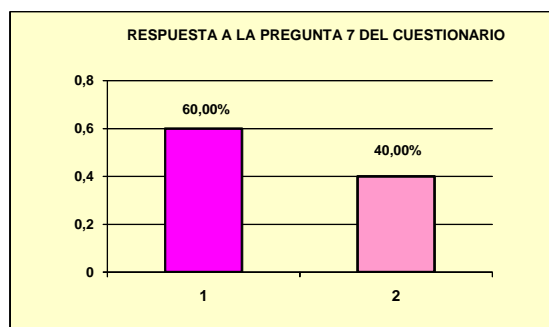
Pregunta 6: **Indique en qué medida (de 1 a 10) los cargos intermedios y directivos del área de aprovisionamiento prolongan su jornada de trabajo para poder cumplir con sus responsabilidades**

Poco (1 - 3) 20,00%
Medio (4 - 7) 60,00%
Mucho (8 - 9) 20,00%



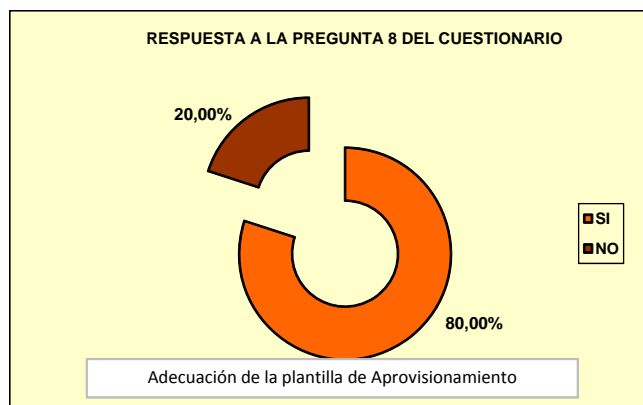
Pregunta 7: **Cuál de las siguientes afirmaciones está más acorde con la política de su empresa en el área de aprovisionamiento:**
1- Los cargos intermedios tienen delegada la autoridad para la toma de decisiones.
2- Cualquier decisión del cargo intermedio debe ser previamente autorizada por la dirección.

R1 60,00%
R2 40,00%



Pregunta 8: **¿Cree que es adecuada la plantilla del departamento de suministros y aprovisionamiento para el cumplimiento de sus objetivos?**

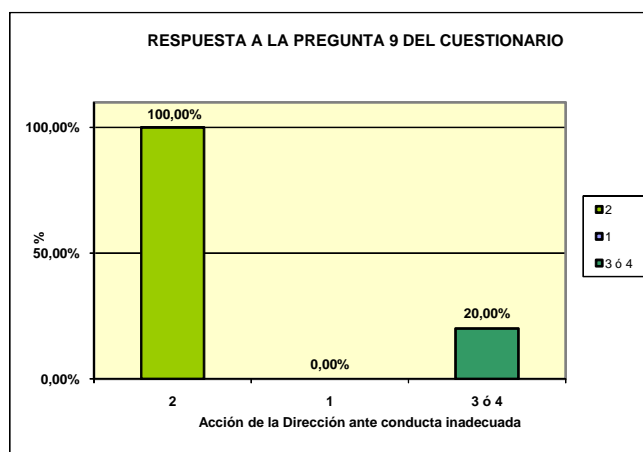
SI 80,00%
NO 20,00%



Pregunta 9: **Cuándo un trabajador del área de aprovisionamiento falta a sus responsabilidades y lleva a cabo una conducta no adecuada en alguna de las actividades asignadas, la respuesta de la dirección es:**

- 1- Hablar con él y recordarle cuáles son sus responsabilidades.
- 2- Hablar con él y recordarle cuales son sus responsabilidades, avisándole de las posibles medidas correctivas y mejorando la formación en caso de ser necesaria.
- 3- Aplicar directamente las medidas correctivas.
- 4- No hay establecida/protocolizada una respuesta

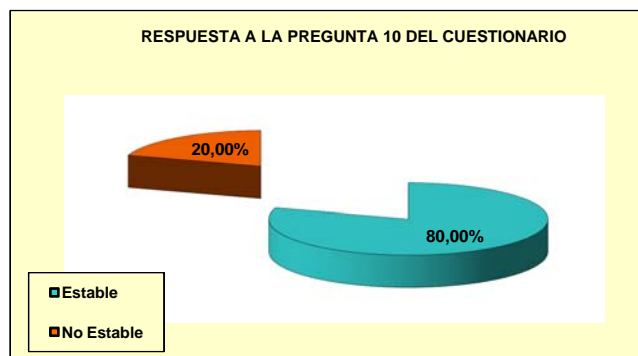
2 100,00%
1 0,00%
3 ó 4 20,00%



Pregunta 10: **¿Cuál es la antigüedad media de la plantilla del área de aprovisionamiento?**

Estable
No Estable

Estable 80,00%
No Estable 20,00%



Pregunta 11: **¿Tiene la empresa diseñado un sistema de promoción profesional para los empleados del área de aprovisionamiento ó del área económica en general?**

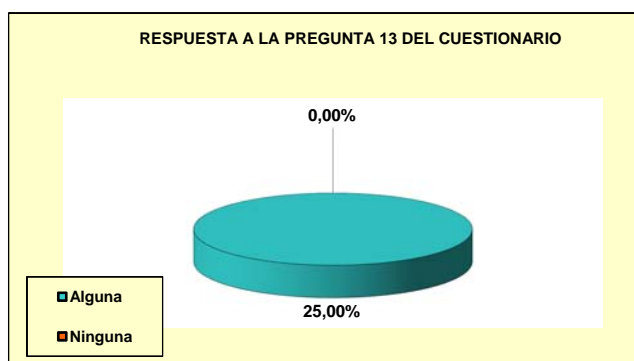
SI 40,00%
NO 60,00%



Pregunta 13: **¿Cuántas promociones ha habido en los últimos 5 años?**

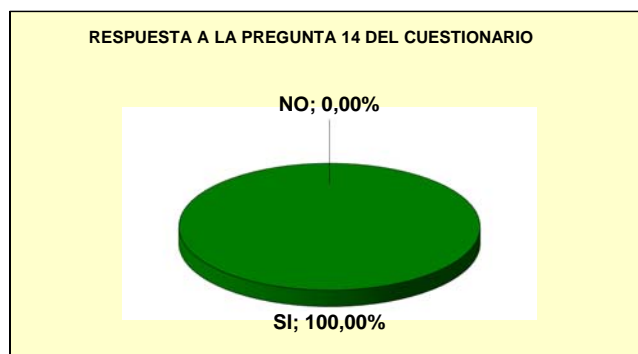
Alguna
Ninguna

Alguna 25,00%
Ninguna 0,00%



Pregunta 14: **¿Evalúa el área suministros y aprovisionamiento a los trabajadores en relación a la consecución de los objetivos anuales establecidos?**

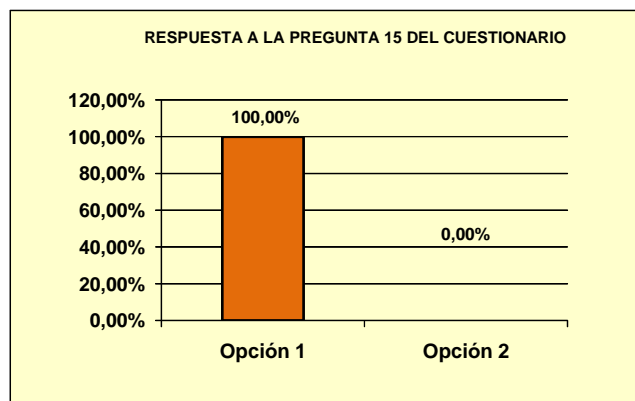
SI 100,00%
NO 0,00%



Pregunta 15: **¿Desde cuándo tiene implantada la empresa un sistema de evaluación de los trabajadores del área de suministros y aprovisionamiento?**

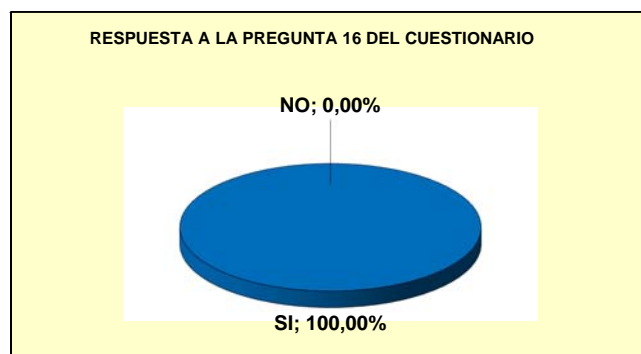
- 1- Desde la creación de la empresa
2- No tiene implantado ningún sistema

Opción 1 100,00%
Opción 2 0,00%



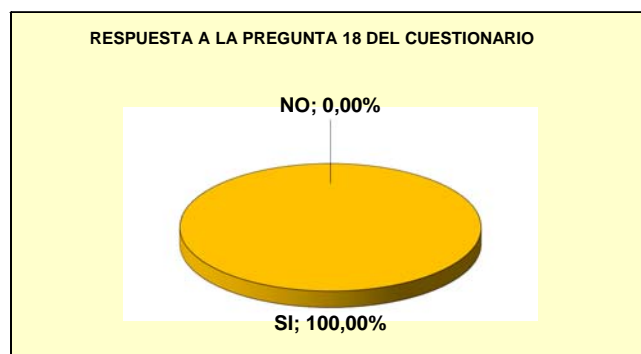
Pregunta 16: **¿Realiza la empresa un plan anual de compras?**

SI 100,00%
NO 0,00%



Pregunta 18: **A la hora de planificar el plan anual de compras del centro ¿se tiene en cuenta el plan de compras del ejercicio anterior?**

SI 100,00%
NO 0,00%



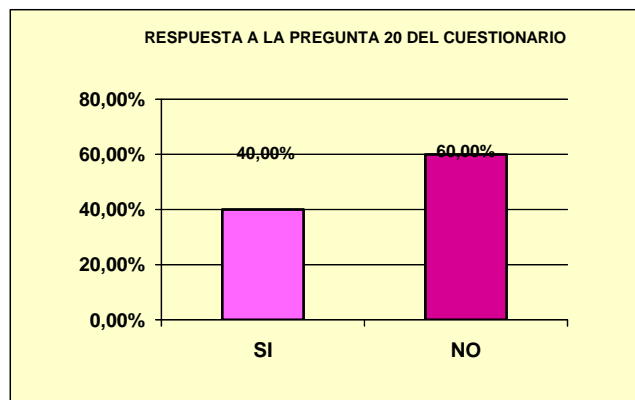
Pregunta 19: **¿Participan los cargos intermedios asistenciales (jefes de servicio y supervisores de enfermería) en el proceso de elaboración del Plan Anual de compras de la empresa?**

SI 100,00%
NO 0,00%



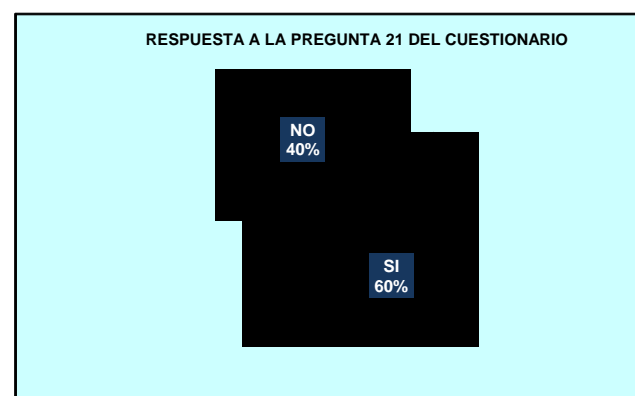
Pregunta 20: **¿Existen pactos de consumo firmados con los responsables de los servicios clínicos?**

SI 40,00%
NO 60,00%



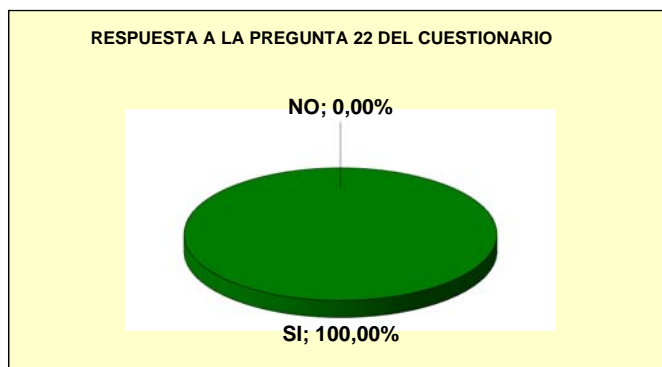
Pregunta 21: **¿Se informa a dichos responsables acerca del seguimiento de su presupuesto? ¿De qué forma?**

SI 60,00%
NO 40,00%



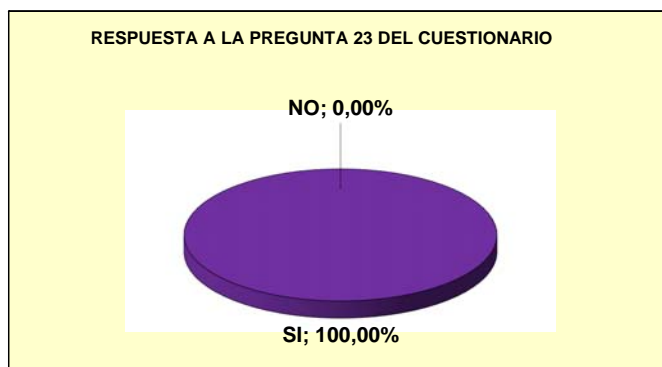
Pregunta 22: **¿Se informa a los proveedores de la normativa relacionada con el proceso de aprovisionamiento que tiene la empresa?**

SI 100,00%
NO 0,00%



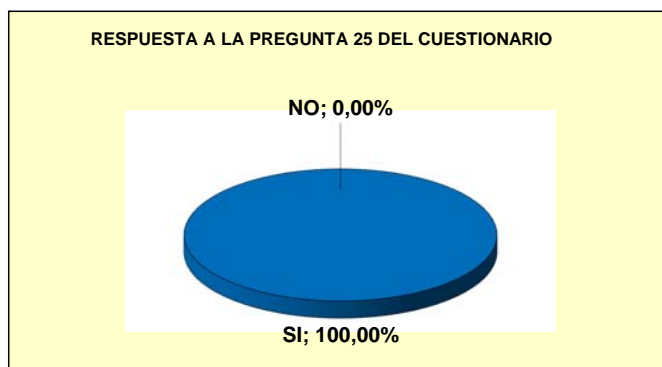
Pregunta 23: **¿Está sometida la empresa a la Ley de Contratos de sector público?**

SI 100,00%
NO 0,00%



Pregunta 25: **¿Existen procedimientos y programas de mantenimiento adecuados a la naturaleza de las instalaciones del Almacén?**

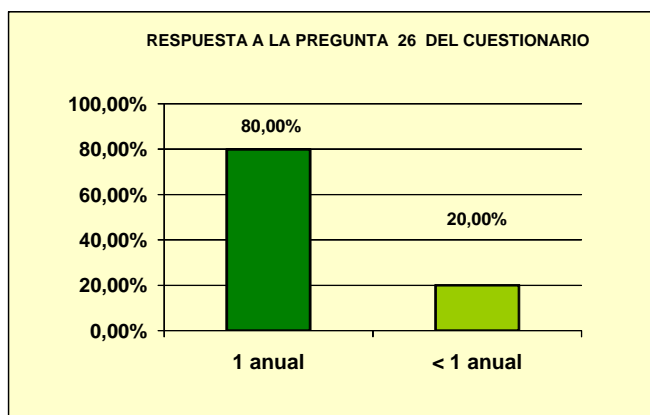
SI 100,00%
NO 0,00%



Pregunta 26: **¿Cuántos inventarios (recuentos físicos) se han realizado en los almacenes por término medio en los últimos tres años?**

Al menos uno al año
Menos de uno al año

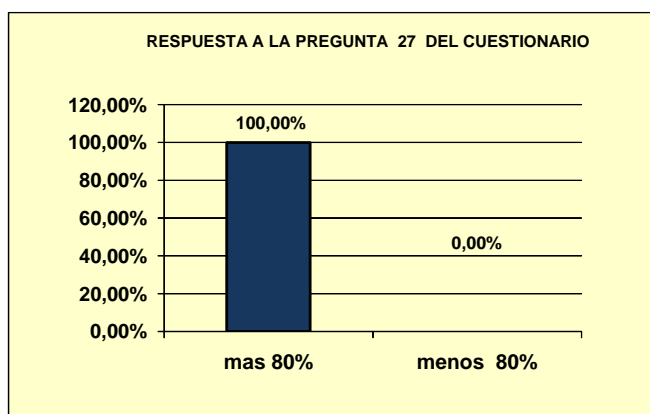
1 anual 80,00%
< 1 anual 20,00%



Pregunta 27: **¿Cuántos de los productos adquiridos por la empresa están certificados por una norma de calidad del tipo ISO?**

Mas del 80%
Menos del 80%

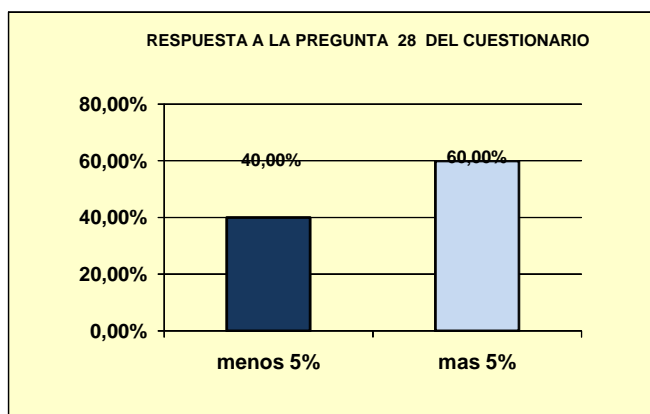
mas 80% 100,00%
menos 80% 0,00%



Pregunta 28: **¿Cuántos pedidos son reclamados a los proveedores más de una vez?**

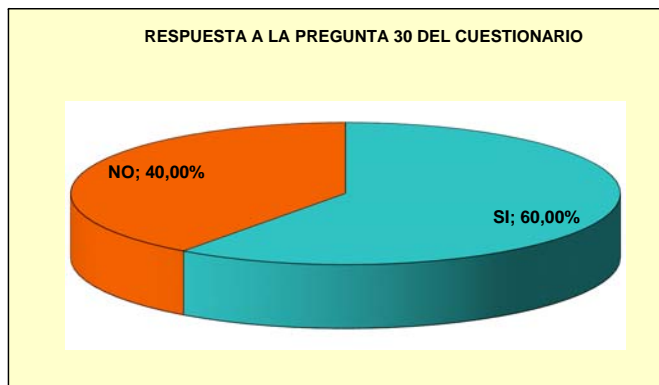
Menos del 5% de los pedidos
Mas del 5% de los pedidos

menos 5% 40,00%
mas 5% 60,00%



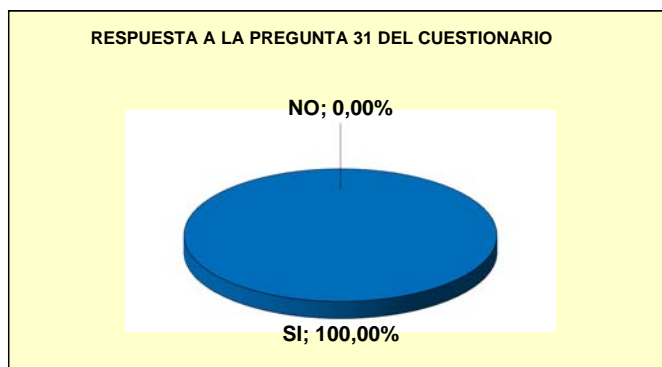
Pregunta 30: **¿Se informa a los proveedores acerca de la identidad de las personas autorizadas para realizar un pedido?**

SI 60,00%
NO 40,00%



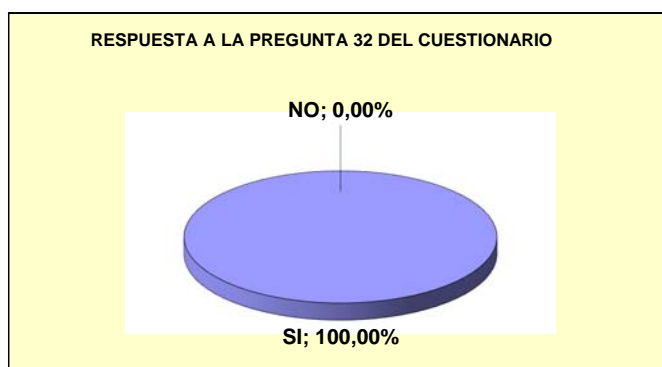
Pregunta 31: **¿Se llevan a cabo reuniones entre el responsable del área de aprovisionamiento y los responsables de los departamentos o unidades consumidoras para el seguimiento de las peticiones, artículos, consumos y funcionamiento en general?**

SI 100,00%
NO 0,00%



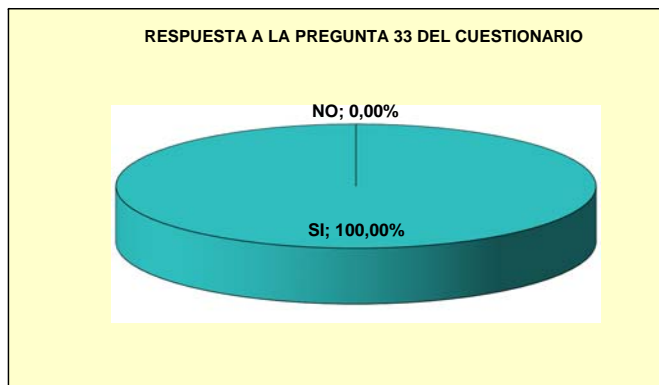
Pregunta 32: **Cuando el material se sirve a los distintos centros de responsabilidad desde el almacén ¿Le acompaña alguna documentación?**

SI 100,00%
NO 0,00%



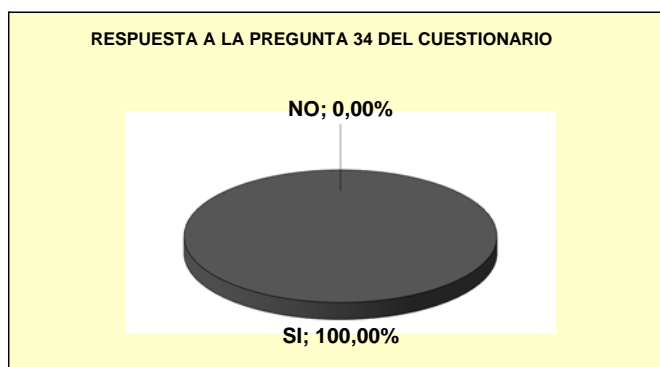
Pregunta 33: **¿Se realiza la verificación de los materiales recibidos en el almacén con los pedidos de compras debidamente aprobados (cotejo de albaranes)?**

SI 100,00%
NO 0,00%



Pregunta 34: **¿Se informa al departamento de contabilidad de los albaranes servidos y conformes para el pago de las facturas a los proveedores?**

SI 100,00%
NO 0,00%



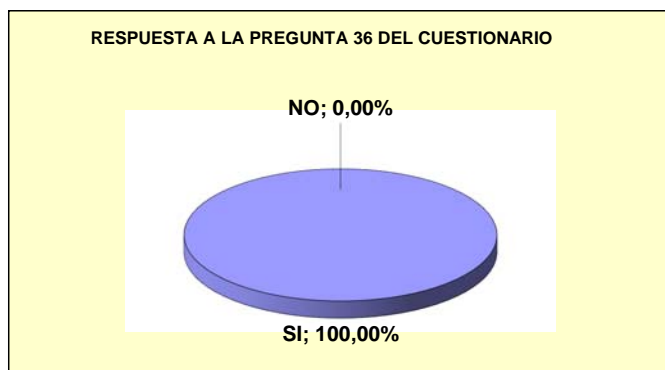
Pregunta 35: **Es necesario reclamar los pedidos a los proveedores mas de una vez con la siguiente frecuencia:**
1- En pocas ocasiones
2- Frecuentemente

Pocas ocasiones 100,00%
Frecuentemente 0,00%



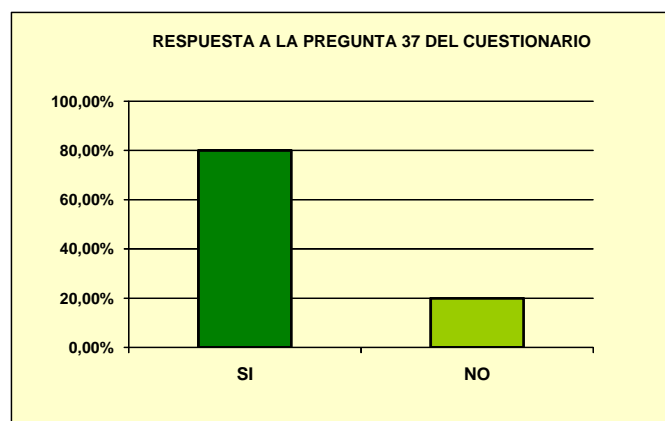
Pregunta 36: **¿Existe un procedimiento para la conformidad de facturas con el visto bueno del área de aprovisionamiento y el área de contabilidad?**

SI 100,00%
NO 0,00%



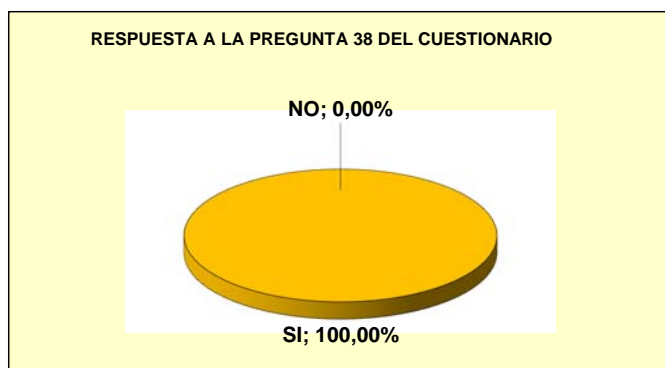
Pregunta 37: **¿Dispone la empresa de un manual de funcionamiento del área de aprovisionamiento?**

SI 80,00%
NO 20,00%



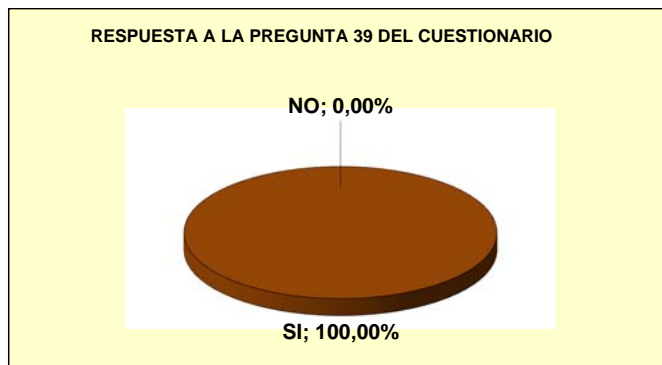
Pregunta 38: **¿Existe un protocolo y documentos normalizados para que la unidad peticionaria comunique al área de aprovisionamiento las especificaciones técnicas de los productos que necesita adquirir?**

SI 100,00%
NO 0,00%



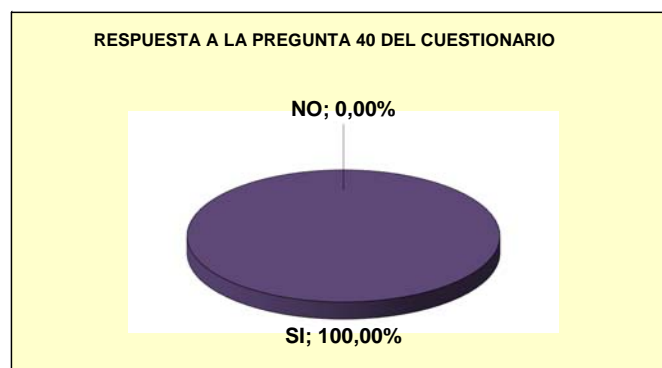
Pregunta 39: **¿Están prenumerados tanto los pedidos de compra a proveedores como los pedidos internos desde los centros de responsabilidad al almacén?**

SI 100,00%
NO 0,00%



Pregunta 40: **¿Tiene la empresa implantado un Cuadro de Mandos Integral (CMI)?**

SI 100,00%
NO 0,00%



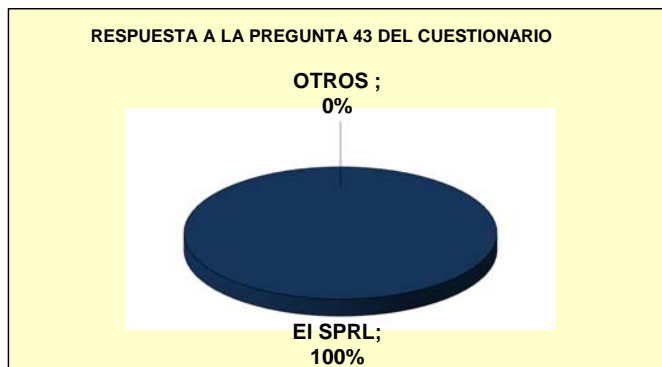
Pregunta 41: **¿Incluye el CMI información sobre las compras realizadas en el período?**

SI 80,00%
NO 20,00%



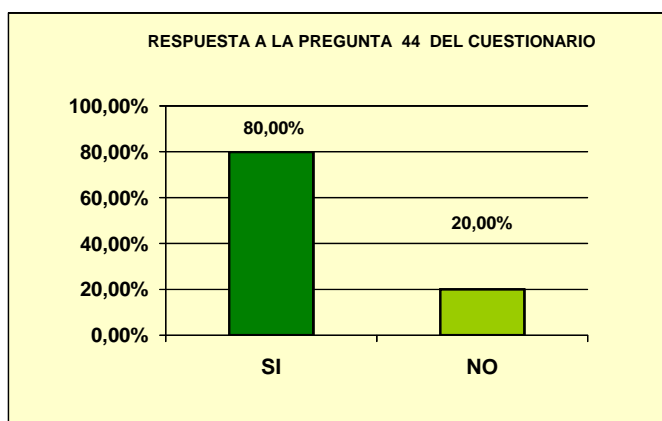
Pregunta 43: **¿Quién supervisa los accidentes laborales o problemas debidos a normas o procedimientos inadecuados de manipulación de productos ó almacenamiento?**

EI SPRL 100%
OTROS 0%



Pregunta 44: **¿Existe un protocolo en el área de aprovisionamiento que incluye la periodicidad para la petición de material desde los centros de responsabilidad al almacén?**

SI 80,00%
NO 20,00%



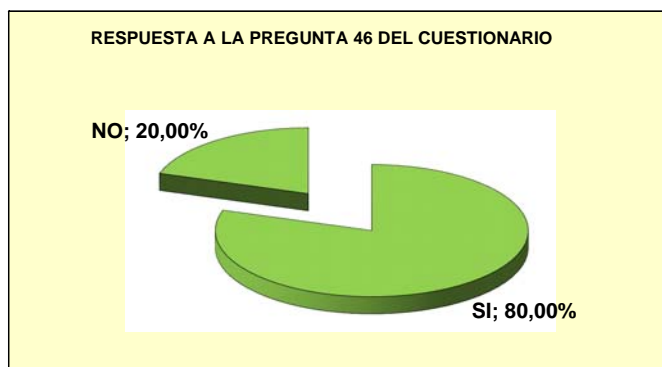
Pregunta 45: **¿Tiene el centro diseñado un plan estratégico para los próximos años?**

SI 60,00%
NO 40,00%



Pregunta 46: **¿Tiene la empresa un departamento de auditoría interna?**

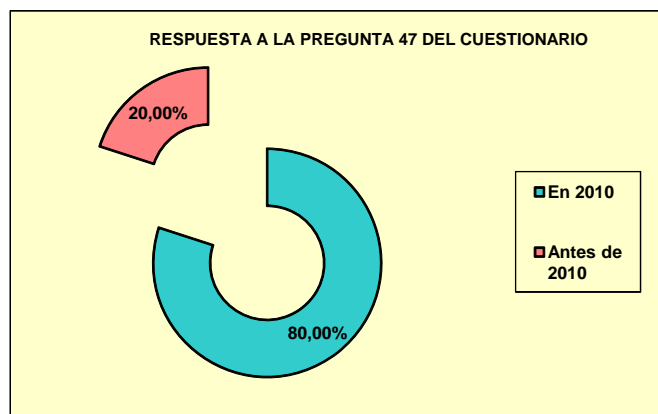
SI 80,00%
NO 20,00%



Pregunta 47: **¿Cuándo fue la última auditoría que se realizó de los sistemas de control interno del departamento de compras?**

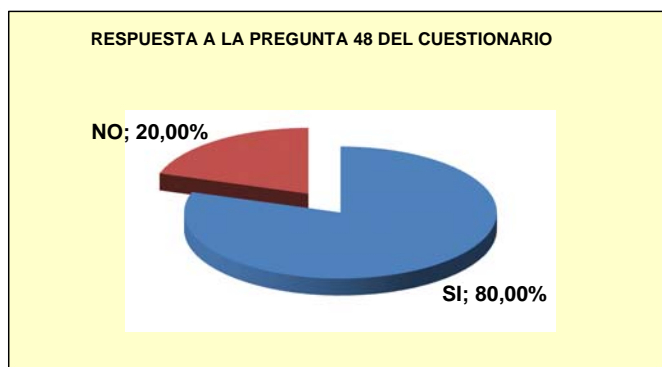
En 2010
Antes de 2010

En 2010 80,00%
Antes de 2010 20,00%



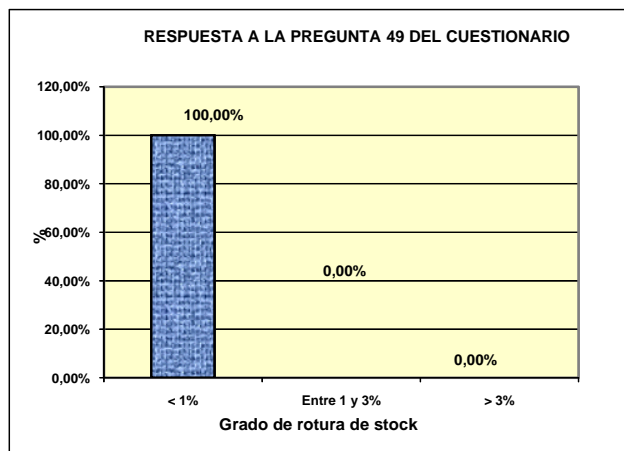
Pregunta 48: **Las deficiencias puestas de manifiesto como consecuencia de auditorías internas y relativas al área de aprovisionamiento. ¿Se comunican al responsable de dicha área?**

SI 80,00%
NO 20,00%



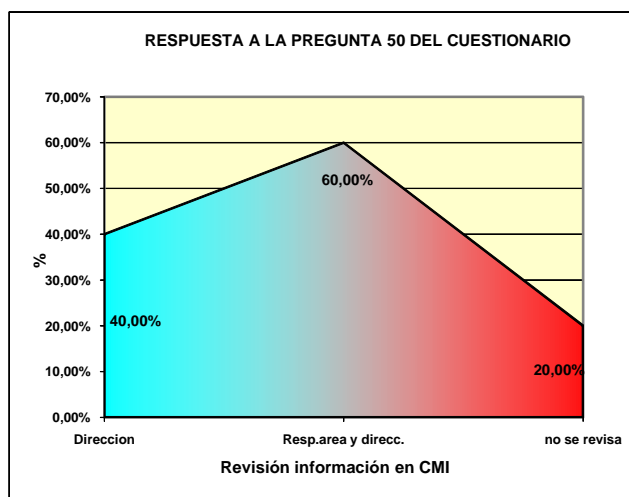
Pregunta 49: **Indique el porcentaje de actividad asistencial suspendida en el último año motivada por falta del material necesario (rotura de stock):**

< 1% 100,00%
Entre 1 y 3% 0,00%
> 3% 0,00%



Pregunta 50: **La información económica relativa al área de aprovisionamiento, previamente a su publicación en el Cuadro de Mando Integral de la empresa, es revisada por:**
Por el responsable del area y la direccion
Por la direccion
Se traslada automaticamente

Direccion 40,00%
Resp.area y direcc. 60,00%
no se revisa 20,00%



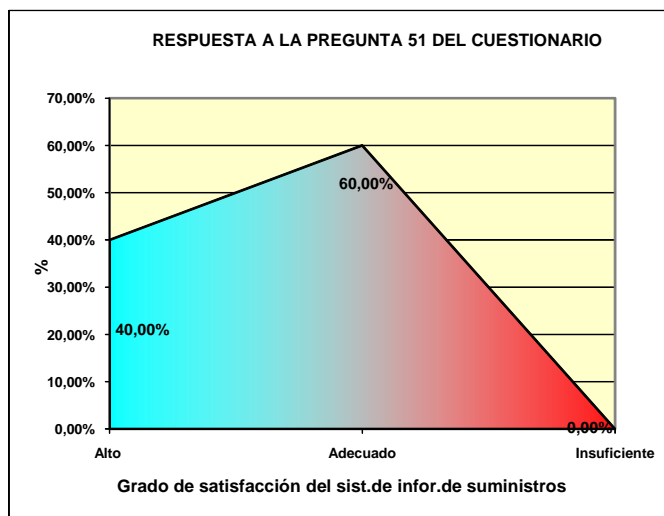
Pregunta 51: **El sistema de información del área de aprovisionamiento cubre las necesidades en grado**

Alto

Adecuado

Insuficiente

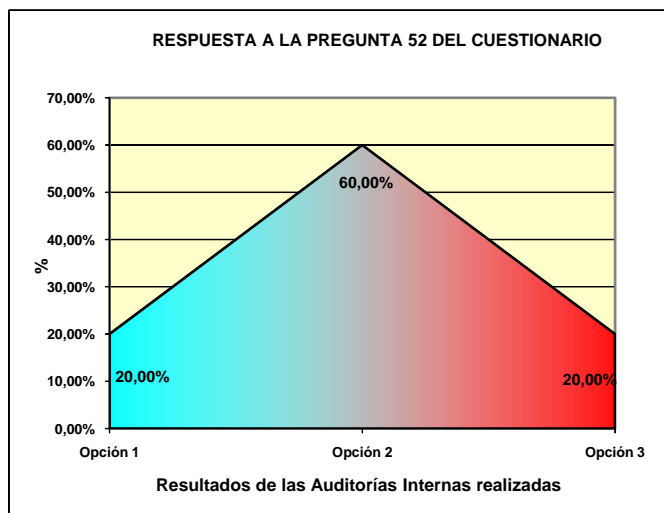
Alto	40,00%
Adecuado	60,00%
Insuficiente	0,00%



Pregunta 52: **En relación a la última auditoría realizada del área de compras el informe indicaba:**

1. Cumple con todos los requisitos de control interno y no es necesario ninguna mejora.
2. Se detectaron incidencias y se establecieron recomendaciones que se han puesto en funcionamiento y han dado resultados positivos.
3. No ha realizado auditoría interna

Opción 1	20,00%
Opción 2	60,00%
Opción 3	20,00%



3) Análisis de los resultados por cada componente de control interno establecido en el Informe COSO.

En la siguiente tabla se muestran los resultados (ponderación global) de las subhipótesis, así como la relación de cada una de ellas con cada componente de control interno del informe COSO.

HIPÓTESIS	PONDERACION GLOBAL	COMPONENTES C.INTERNO COSO
SUBHIPÓTESIS Nº 1	0,85	entorno de control
SUBHIPÓTESIS Nº 2	0,70	entorno de control
SUBHIPÓTESIS Nº 3	0,70	entorno de control
SUBHIPÓTESIS Nº 4	0,78	entorno de control
SUBHIPÓTESIS Nº 5	0,85	evaluac. Riesgos
SUBHIPÓTESIS Nº 6	0,93	evaluac. Riesgos
SUBHIPÓTESIS Nº 7	0,80	evaluac. Riesgos
SUBHIPÓTESIS Nº 8	0,92	actividades de control
SUBHIPÓTESIS Nº 9	0,93	actividades de control
SUBHIPÓTESIS Nº 10	0,75	informacion y comunicación
SUBHIPÓTESIS Nº 11	0,67	informacion y comunicación
SUBHIPÓTESIS Nº 12	0,70	supervision
SUBHIPÓTESIS Nº 13	0,80	supervision

El grado de cumplimiento de las recomendaciones para cada componente de control interno establecido en el informe COSO, por parte de las áreas de aprovisionamiento y suministros de las Empresas Públicas Sanitarias en Andalucía es el siguiente.

Entorno de control	75,62%
Evaluacion de Riesgos	89,00%
Actividades de control	92,15%
Informacion y Comunicación	70,90%
Supervisión	75,00%

4) Análisis de las preguntas abiertas

Como ya se mencionó al principio se realizaron seis preguntas que fueron consideradas abiertas, que no han sido tenidas en cuenta para el cálculo de las ponderaciones realizado en el análisis anterior, y cuyas conclusiones han sido las siguientes:

Pregunta 5: Describa la estructura organizativa del Área de Aprovisionamiento

No existe una homogeneidad en cuanto a la estructura organizativa de las áreas de aprovisionamiento de las EPS, si bien hay que destacar que en aquellas de las cuales dependen chares u otro tipo de hospitales de alta resolución, se mantiene en cada uno de ellos una pequeña estructura de celadores y administrativos que cubren las necesidades de almacén de esos centros.

Por otra parte hay hospitales que la logística de almacenamiento y distribución a los centros está externalizada, lo que supone un ahorro de espacio de almacenaje, reducción de posibles riesgos de almacenamiento, así como de personal necesario para estas tareas.

En cambio otros centros solo tienen externalizada la distribución pero no el almacenamiento. En ambos casos los centros disponen de un sistema de logística de doble cajón.

Todas las EPS de Andalucía están sometidas a la Ley de Contratos del Sector Público, sin embargo no en todas ellas el departamento de contratación administrativa depende de la Dirección de Aprovisionamiento.

Pregunta 12: ¿Cuántas personas por categoría profesional conforman el área de aprovisionamiento?

El número de profesionales varía desde 8 hasta 25 efectivos en función del centro. En aquellos donde la distribución está externalizada, el número de profesionales es un 28 % menor que en los tienen distribución propia. Esta diferencia llega a un 44% para los centros donde tanto la distribución como el almacenamiento están externalizados.

En cualquier caso las diferencias se producen en las categorías de administrativos y celadores.

Pregunta 17: Describa brevemente cómo se elabora el plan de compras

En la mayoría de los casos el plan de compras se elabora a partir de los consumos del ejercicio anterior, teniendo en cuenta la existencia de nueva actividad para dicho ejercicio.

En otros centros son los directores de los servicios asistenciales los que elaboran un plan de necesidades que elevan a la dirección económica, quién en última instancia lo valora y aprueba en función de la disponibilidad financiera.

Es de destacar que en la mayoría de las EPS la planificación está estrechamente relacionada con el cronograma de vencimiento de los contratos de adquisición de los materiales. En mayor o menor grado es la contratación administrativa el eje que marca la planificación de las compras del centro.

Pregunta 24: ¿Cuántos puntos de recepción de mercancías tiene la empresa?

En la mayoría de los centros sanitarios entrevistados existen tantos puntos de recepción como centros dependan de cada uno de ellos, si bien en algunos casos el 90% del material de uso más frecuente se recepciona en un almacén central que posteriormente se distribuye a los centros, y solo aquellos productos de uso esporádico se recepcionan directamente del proveedor en el centro en que vaya a ser utilizado.

Aquellos hospitales que tienen externalizada tanto la distribución como el almacenamiento cuenta con un solo punto de recepción de productos.

Pregunta 29: De las siguientes categorías indique quién está autorizado para firmar los pedidos a los proveedores

- El Director Económico
- El Cargo Intermedio responsable de suministros
- El auxiliar administrativo dependiente de suministros
- Otro personal (indique quién)

En este caso no existe unanimidad en cuanto al criterio utilizado. En dos centros entrevistados es el cargo intermedio responsable de suministros junto con el directivo correspondiente los que firman los pedidos a los proveedores. En otros dos centros es el director económico quien únicamente firma los pedidos a los proveedores, y es en

un solo centro donde los pedidos se envían al proveedor con la única firma del responsable de aprovisionamiento.

La utilización de uno u otro criterio está directamente relacionada con el grado de delegación de funciones establecida por el centro.

Pregunta 42: ¿Quiénes reciben el CMI?

El Cuadro de Mando Integral los recibe el personal directivo sanitario y no sanitario. En algunos casos también se hace extensiva a los departamentos de control interno y control de gestión.

De las entrevistas realizadas se desprende que a priori el personal no directivo de las empresas no tiene acceso a la información facilitada por el Cuadro de Mandos Integral.

TERCERA PARTE:

*CONCLUSIONES, LIMITACIONES Y
FUTURAS LÍNEAS DE INVESTIGACIÓN*

CAPÍTULO 8

CONCLUSIONES, LIMITACIONES Y FUTURAS LÍNEAS DE INVESTIGACIÓN

8.1 INTRODUCCIÓN

Llegado a este punto del trabajo, debemos resumir y extraer las principales conclusiones del marco teórico y de la investigación empírica realizada, que permitan dar a conocer los pequeños avances científicos conseguidos, y proponer actuaciones de mejora en el control interno del sector público sanitario de Andalucía.

Con este trabajo hemos pretendido demostrar que el control interno de una organización pública debe ir más allá del propio control de legalidad, y que mediante la implantación de modelos internacionales de control interno se asegure un uso correcto de los recursos que garantice el futuro de la propia organización.

El **objetivo general de nuestra investigación** ha sido conocer si las Areas de Aprovisionamiento de las Empresas Públicas Sanitarias de la Junta de Andalucía se adecuan a las recomendaciones de control interno contenidos en el informe COSO en lo relativo a sus cinco componentes fundamentales:

- Entorno de control
- Evaluación de Riesgos
- Actividades de control
- Información y Comunicación
- Supervisión

En la descripción de las conclusiones aportadas hemos considerado adecuado el llevar a cabo una distinción entre las conclusiones del análisis teórico (desde la 1 a la 16) y las del estudio empírico (desde la 17 a la 33) que pasamos a enumerar seguidamente.

8.2 CONCLUSIONES DEL ANÁLISIS TEÓRICO

8.2.1 Conclusiones referidas al Control Interno

1. En los últimos años, las empresas han mostrado una creciente preocupación por conseguir un buen sistema de control interno capaz de disminuir los riesgos a los que se expone en su actividad, anticipándose en la medida de lo posible a

los efectos de estos riesgos. Ambos factores han supuesto un desarrollo y un perfeccionamiento de las técnicas e instrumentos de control que se aplican no sólo en el tema contable sino en todos los ámbitos de la empresa.

2. Si bien el origen del control interno estuvo ligado a un control contable, posteriormente la complejidad de las empresas y el constante dinamismo en el ámbito de los negocios, ha favorecido el hecho de que las direcciones de las empresas necesiten apoyarse en instrumentos que, más allá del control contable, le permitan una gestión más eficiente y el logro de los objetivos previstos.
3. Los sistemas de control interno de las organizaciones son evaluados mediante las correspondientes auditorías, como forma de comprobar la efectividad de los mecanismos y herramientas establecidos en los mismos. Así, el control de la actividad económica del sector público se evalúa mediante las Auditorías realizadas por los órganos de control interno.
4. La auditoría financiera de la empresa privada, tradicionalmente ha servido de base para la auditoría del sector público. Mientras en el ámbito privado el informe de auditoría va dirigido a terceros interesados en la empresa (accionistas, acreedores, etc.), en el ámbito del sector público, la auditoría interna debe servir de garantía en la utilización efectiva y eficiente de los recursos públicos frente a terceros, que en este caso son los contribuyentes que lo financian.
5. En el ámbito internacional la publicación del informe COSO en 1992, ha supuesto un hito en lo relativo al control interno en las organizaciones, ya que ha permitido un consenso por parte de todas las instituciones que colaboraron en su creación sobre el marco de actuación, instrumentos y forma de medir dicho control interno. En definitiva supuso una homogenización de los distintos instrumentos que hasta el momento existían en las organizaciones y empresas sobre el control interno.
6. Para que el sector público sea eficaz y eficiente, capaz de dar respuestas satisfactorias a las necesidades de los ciudadanos, es necesario la implantación de mecanismos de control interno y auditorías operativas que

sobrepasen las fronteras del control de legalidad y que, al igual que ocurre en la empresa privada, garanticen al accionista (en este caso el contribuyente-ciudadano), la correcta utilización de los recursos que le ceden para su administración y gestión.

7. El informe COSO ha supuesto la normalización más completa de las últimas décadas en lo relativo al control interno. Su importancia ha sido de tal magnitud que se ha incorporado tanto al campo de la auditoria del sector público mediante su inclusión en las Normas INTOSAI, como al ámbito privado internacional con la Ley Sarbanes.

8.2.2 Conclusiones referidas a la Calidad

8. En las últimas décadas se ha producido un desarrollo en la implantación de Sistemas de Gestión de la Calidad certificables, tanto en el sector empresarial privado como en el sector público. El más extendido ha sido la certificación mediante la norma ISO 9001, motivado fundamentalmente por varios factores: la exigencia de los clientes, como herramienta de competitividad y como forma de obligarse a tener implantado un Sistema de Calidad.
9. Los sistemas de Calidad Total suponen un estadio más avanzado de la Calidad, que fomentan la mejora continua de la organización, promoviendo el desarrollo de la eficacia y eficiencia en la gestión, con objeto de satisfacer las necesidades y expectativas de los clientes y de las partes interesadas.

8.2.3 Conclusiones referidas a la comparación Calidad-control Interno

10. En la literatura sobre el control interno y la calidad encontramos ventajas en cuanto a la implantación de uno u otro sistema. Sin embargo ambos son complementarios y no excluyentes.

11. Los sistemas de calidad del tipo ISO 9000 tienen un enfoque al cliente, centrándose en aquellos aspectos que satisfacen sus necesidades, mientras que los modelos de control interno persiguen la eficacia y eficiencia de la organización y el cumplimiento de las normas aplicables, de tal forma que permita obtener una seguridad razonable de la continuidad de la empresa.
Así, mientras que la implantación de un sistema de calidad del tipo ISO 9000 será requerido por los clientes, la implantación de un sistema de control interno será propuesta por los accionistas de una empresa.
12. Una organización puede llegar a la excelencia mediante la implantación de la combinación de un sistema de calidad y de control interno, al incluir en sus objetivos organizacionales tanto la satisfacción de los clientes y partes interesadas como la eficiencia y eficacia en la realización de sus operaciones y el cumplimiento de la legislación.
13. La simbiosis entre calidad y control interno permitirá a la organización disminuir sus riesgos, alcanzar su misión, direccionando sus objetivos hacia la calidad del producto o servicio que ofrece a sus clientes, mejorando la eficacia y eficiencia de los procesos productivos y sobre todo satisfaciendo las necesidades de todos los agentes implicados: accionistas, clientes, proveedores y estamentos de la propia organización.

8.2.4 Conclusiones referidas al Sistema Sanitario Público

14. Todos los sistemas sanitarios modernos deben reunir una serie de características básicas: equidad y accesibilidad adecuada, garantía del nivel de renta de los ciudadanos, eficiencia macroeconómica, y satisfacción de los usuarios.

Asimismo, en los sistemas sanitarios se identifican cuatro elementos principales: la población, los proveedores de servicios, las agencias aseguradoras y el gobierno, que se relacionan funcionalmente por la regulación, la financiación, la gestión y la provisión de servicios.

15. El Sistema Sanitario Público de Andalucía, está compuesto por los centros, servicios y establecimientos sanitarios públicos integrados en el Servicio Andaluz de Salud o adscritos al mismo, así como por los centros, servicios y establecimientos sanitarios de organismos, empresas públicas o cualesquiera otras entidades de naturaleza o titularidad pública admitidas en Derecho, adscritas a la Administración sanitaria de la Junta de Andalucía, y por los centros, servicios y establecimientos sanitarios de las Diputaciones, Ayuntamientos y cualesquiera otras Administraciones territoriales intracomunitarias.

16. En los últimos años se ha producido en el sector sanitario público un especial interés en implantar modelos de calidad certificables que avalen el servicio prestado al ciudadano. Esto ha tenido un doble efecto: en primer lugar un aumento de la credibilidad del sector sanitario y en segundo lugar ha creado, en los distintos centros sanitarios, una cultura de calidad en los profesionales.

8.3 CONCLUSIONES DEL ANÁLISIS EMPÍRICO

8.3.1 Conclusiones sobre la opinión de los expertos consultados en la investigación exploratoria

Del primer cuestionario enviado a las EPS, los factores que señalaron como clave del éxito en la implantación de sistemas de control interno en las áreas de aprovisionamiento de un centro sanitario, se pueden resumir en los siguientes puntos:

- Es necesaria la implicación tanto de la dirección del centro y de los profesionales del área de aprovisionamiento como del personal sanitario.
- La selección y evaluación de los proveedores que realice el propio centro tiene una gran incidencia en el éxito de un sistema de control interno.
- El cumplimiento de la normativa vigente que, en el caso que nos ocupa, es la Ley de Contratos del Sector Público, así como la necesidad de disponer de herramientas capaces de controlar dicho cumplimiento.

- Disponer de un software integrado que incluya todas las parcelas relacionadas con los aprovisionamientos (compras, almacenes, distribución, etc.), capaz de suministrar información de manera inmediata.
 - La inclusión de información económica en los cuadro de mandos facilitados a la dirección y cargos intermedios de la empresa.
17. La conclusión que se puede obtener es que, a juicio de los expertos consultados de las EPS de Andalucía, la implicación de todas las partes interesadas de un centro sanitario, es fundamental para el correcto funcionamiento de un sistema de control interno.

8.3.2 Conclusiones sobre las preguntas abiertas realizadas

Las preguntas abiertas realizadas a las EPS han servido para un mejor conocimiento de las mismas y de su funcionamiento, obteniéndose las siguientes conclusiones:

18. No existe uniformidad en cuanto a la estructura organizativa y el número de profesionales del área de aprovisionamiento de las EPS, sino que está directamente relacionada con el número de centros que de ellas dependan (CHARE o HAR) y con la estructura logística y de almacenamiento implantada, bien sean técnicas de “Just in time” ó bien esta logística este externalizada o no.
- Aquellas EPS con una centralización tanto del almacenamiento como de la distribución de materiales, disponen de una menor estructura que aquellas que tienen descentralizadas ambas funciones.
19. En la mayoría de las EPS la planificación anual de los aprovisionamientos se realiza en base a la contratación administrativa, es decir, atendiendo al cronograma de vencimientos de los contratos de adquisición de materiales formalizados según la Ley de Contratos del Sector Público.

8.3.3 Conclusiones referidas a la hipótesis general

20. La mayoría de los centros disponen de los medios necesarios (plan de acogida, manual de funcionamiento del área de aprovisionamiento, etc.), para que la dirección de las EPS así como los cargos intermedios del área de suministros demuestren y transmitan al resto de empleados, un mensaje de integridad, valores éticos y responsabilidad, a través de sus actuaciones y comportamientos.
21. En cuanto a la actitud de la dirección respecto a la fiabilidad y transparencia de los datos, la conclusión es que todas las empresas públicas están satisfechas con sus sistemas de información de forma que, en ocasiones, son los propios programas informáticos los que realizan la función de control interno a la hora de revisar una determinada información.
22. Respecto a la estructura organizativa, la conclusión es que la mayoría de los centros creen que están correctamente dimensionados en el área de aprovisionamiento y suministros para cumplir con sus tareas. Las estructuras directivas y de cargos intermedios prolongan su jornada de trabajo en un grado medio-alto. De acuerdo con las recomendaciones del informe COSO, es necesario disponer de una estructura adecuada de directores y cargos intermedios, que les permita cumplir con sus responsabilidades de forma eficiente.
En la mayoría de los centros la plantilla es estable, no existiendo una excesiva rotación.
No existe uniformidad en cuanto a la delegación de competencias, ya que en algunos centros la toma de decisiones para las tareas de aprovisionamiento se encuentra a nivel de cargo intermedio, y en otros centros es en el nivel más alto, el directivo, sobre quien recae esta función.
23. En relación a las políticas de recursos humanos, la mayoría de los centros se preocupan por la formación de los profesionales del área de suministros, llegando en algunos casos a formar parte de los objetivos departamentales o individuales.
La mayoría de las empresas no disponen de un plan de acogida específico para el área de aprovisionamiento, sino que poseen uno para toda el área

administrativa, que aplican en los distintos servicios (personal, contabilidad, suministros, etc.)

24. Respecto a la importancia que la planificación de las compras y suministros del centro tienen sobre el sistema de control interno de esta área, la conclusión es que todos los centros cuentan con un plan anual de compras, y lo consideran factor de éxito para llevar a cabo sus objetivos. De hecho, ninguno de los centros ha suspendido ninguna actividad asistencial por rotura de stock.

Todas las EPS están sujetas a la Ley de Contratos del sector público y, en algunos casos, la planificación de los aprovisionamientos está basada, en gran medida, en la contratación administrativa, sirviendo ésta de guía para la planificación de las compras.

25. La participación del personal sanitario en la planificación de las compras constituye el punto mejor valorado por todos los centros. En todos ellos, el personal sanitario participa en la elaboración del plan anual de compras y dispone de un protocolo para la petición de material desde los centros de responsabilidad al almacén.
26. Las EPS reflejan, en la planificación de sus compras anuales, no solo la experiencia histórica sino sus circunstancias actuales para la planificación de los aprovisionamientos y tienen en cuenta los posibles cambios que puedan acontecer. Este histórico está relacionado, tanto con el tipo de producto y cantidades adquiridas, como con las características del proveedor, en cuanto a plazos de entrega. Este punto supone una disminución del riesgo de adquirir materiales inadecuados, y que el cumplimiento por parte de los proveedores sea el esperado.
27. Las empresas públicas realizan las compras y adquisiciones de acuerdo con la Ley de Contratos del Sector Público, y en un grado alto adquieren productos cuya calidad está certificada mediante una norma de calidad del tipo ISO.
28. En cuanto a la capacidad que las áreas de suministros de las EPS tienen para poner a disposición de los profesionales los materiales oportunos y en el momento adecuado, constituye una de las subhipótesis con una valoración

más alta (92,84%). La mayoría de ellas cuentan con protocolos normalizados tanto para la petición de materiales al departamento de suministros, como para la recepción de mercancías en los distintos centros de coste (plantas de hospitalización, quirófanos, consultas, etc.).

De acuerdo con el informe COSO, una correcta planificación de los suministros es la que permite una simbiosis entre el cumplimiento de los objetivos de cumplimiento, la legalidad, y los objetivos relacionados con las operaciones, técnicas relacionadas con el control de gestión como el período medio de maduración, rotación de stocks, etc.

29. Los profesionales del Área de Suministros de las EPS poseen un conocimiento en grado alto acerca de los objetivos de su actividad, y son evaluados anualmente en relación a la consecución de dichos objetivos.

La mayoría de los centros no tienen reglado un sistema de promoción interna para los profesionales de este Área, aunque en la práctica, en casi todos ellos, se han realizado promociones internas en los últimos años.

30. En relación a la información facilitada a la dirección y cargos intermedios relativa al área de suministros y aprovisionamiento la conclusión es que, si bien a los cargos intermedios se les facilita información acerca del consumo de su presupuesto en un porcentaje alto, no existen pactos de consumo firmados con los responsables de los servicios clínicos en la mayoría de los centros.

31. En cuanto a las evaluaciones realizadas del sistema de control interno, hay que señalar que la mayoría de las EPS cuentan con un departamento de control interno que, con regularidad, realizan auditorías de los sistemas de control interno del área de suministros, y de cuyos resultados se informa a los responsables de dicha área, con objeto de que corrijan las posibles deficiencias que se puedan derivar. La última auditoría realizada ha sido en 2010.

32. Como ya se ha señalado en el trabajo empírico, cada una de las subhipótesis está relacionada con un componente de control interno, con objeto de conocer el grado de cumplimiento de cada uno de los cinco componentes por parte de las EPS (cuadro en pag. 482).

El resultado es que las EPS, en su conjunto, superan en más del 70% las recomendaciones de control interno de cada componente establecido en el informe COSO, siendo el más valorado “las actividades de control” con una puntuación del 92,15%, lo que implica que las EPS cuentan con unos adecuados mecanismos e instrumentos de control interno en el área de aprovisionamientos.

33. Por otra parte, el componente menos valorado es la “Información y Comunicación” con un 70,9%, lo que supone que un área de mejora para las EPS, de acuerdo con el informe COSO, sería la mejora de la información y comunicación interna en relación con sistemas de promoción profesional reglados para los trabajadores del área de suministros, y con la firma de pactos de consumo con los responsables clínicos. Ambos puntos tan solo se han cumplido en el 40% de las EPS.

8.4 LIMITACIONES Y FUTURAS LÍNEAS DE INVESTIGACIÓN

1) El estudio realizado presenta una limitación referida al ámbito de la población estudiada, en cuanto que no se ha aplicado a los Centros Sanitarios Públicos dependientes del Servicio Andaluz de Salud, debido al proceso de transformación y cambio que actualmente se está llevando a cabo con la unificación de todos los procesos logísticos y de aprovisionamientos de los Centros Sanitarios a nivel provincial, mediante la creación de plataformas logísticas integrales que den respuesta a una unificación no sólo en lo relativo a las compras, contratación administrativa, distribución, almacenaje, sino también a todo lo relativo a la facturación, contabilidad, etc.

Por consiguiente, no ha sido factible plantear el análisis de la situación de los sistemas de control interno vigentes en las áreas de Aprovisionamiento de cada uno de los Centros Sanitarios adscritos al SAS.

Una vez completado este proceso de transformación en el SAS, este estudio podría ser realizado en las Plataformas Logísticas Integrales de ámbito provincial junto a los centros sanitarios vinculados a ellas.

2) Para que los resultados de nuestra investigación pudieran ser extrapolables al campo científico sería necesario que, al menos, el estudio estuviese referido a todo el ámbito nacional.

BIBLIOGRAFIA

Almela Díez Bienvenida, *“Control y auditorías internos en la empresa”*. Consejo General de Colegios de Economistas. 1991

Acuerdo de 8 de mayo de 2007, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Programa de Control a realizar en el ejercicio 2007 y siguientes de las empresas de la Junta de Andalucía sometidas a control financiero permanente, y se establecen otras medidas de control financiero.

Adán Carmona José, *“El encaje actual del control interno en el sector público estatal”*. Economistas nº 26, 2008

Adán Carmona José, *“La evaluación de la políticas de gasto”*. Presupuesto y gasto público nº 47, 2007.

Aenor, *“Norma UNE-EN-ISO 14001:2004. Sistemas de Gestión ambiental. Requisitos con orientación para su uso”*. Asociación Española de Normalización y Certificación. Madrid, 2004.

Aenor, *“Norma UNE-EN-ISO 9001:2008. Sistema de Gestión de la Calidad. Requisitos”*. Asociación Española de Normalización y Certificación. Madrid, 2008

Aenor, *“Norma UNE-EN-ISO 9004:2000. Sistema de Gestión de la Calidad. Guía para la mejora de la actuación”*. Asociación Española de Normalización y Certificación. Madrid, 2000.

Aenor, *“Norma UNE-EN-ISO 9004:2000. Sistema de Gestión de la Calidad. Guía para la mejora de la actuación”*. Asociación Española de Normalización y Certificación. Madrid, 2009.

Aguirre Sadaba Alfredo, *“Fundamentos de Economía y Administración de empresas”*, Editorial Pirámide, 1995

Aguirre Sádaba Alfredo, Tous Zamora Dolores, Castillo Clavero Ana M^a *“Administración de organizaciones en el entorno actual”*. Ediciones Pirámide, 2003.

AICPA, *Statements on Auditing Standars (SAS) nº 1 “Codificación of Auditing Standard and Procedures”*, New York, 1973

Amat J.M., *“Control de Gestión: una perspectiva de dirección”*. Ediciones Gestión 2000, Año 2002.

Anderson R *“Limitaciones de las revisiones sistemáticas de evaluaciones económicas”* Health Economics doi: 10.1002/1486, 2009

Anthony Robert N. y Govindarajan Vijay, *“Sistemas de Control de Gestión”*. Editorial Mc Graw Hill. 2003

Asenjo Sebastian M.A. *“Gestión diaria del hospital”*. Editorial Masson. 2006

Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), *“La Contabilidad de Gestión en los centros sanitarios”*. 1997.

Baena López Raúl, *“ISO 9000: “Un buen comienzo hacia la calidad total”*. Revista Alta Dirección nº 32, 1998

- Barquero M. *"El Control Interno en trabajos de fiscalización"*. Auditoría Pública nº 47, 2008
- Barrio Tato L., Barrio Carvajal S., *"El Informe de Control Interno en la Administración Pública"*. Auditoría y gestión de los fondos públicos nº 46, 2008
- Benavides Velasco C.A. y Maeso Escudero J.V., *"Ingeniería y Calidad"*. Edita Colegio Oficial de Ingenieros Industriales de Málaga y Colegio Oficial de Ingenieros Técnicos Industriales de Málaga, 1997
- Benavides Velasco C.A. y Maeso Escudero J.V., *"Tendencias actuales en la administración de la calidad"*. Edita Centro de Orientación e Información de Empleo de la Universidad de Málaga, 1997.
- Benavides Velasco C.A., *"Un modelo integrado de gestión para la empresa industrial"*. Tesis Doctoral. Aguirre Sádaba A.A. (Director). E.T.S. de Ingenieros Industriales de la Universidad de Málaga, Servicio de Publicaciones, 2000
- Benavides Velasco Carlos, Quintana García Cristina, *"Proceso y sistemas organizativos para la gestión del conocimiento. El papel de la calidad total"*. Boletín Económico de ICE nº 2838, 2005.
- Benavides Velasco, C. y Quintana García C. *"Gestión del conocimiento y calidad total"*. Ediciones Díaz de Santos, 2006
- Berwick DM, James B, Coye MJ *"¿Están relacionadas la medida y la mejora de la calidad?"* Med Care, 41:130-1-38, 2003
- Blanco Julio *"Claves para la implantación de sistemas de control interno"*. Estrategia financiera nº 249, 2008
- Blanco Lang José M. *"El control de la actividad económico-financiera pública: Especial referencia al sistema de control interno"*. Seminarios 1985, coord. por Asociación de Censores Letrados y Contables, Servicio de Estudios del Tribunal de Cuentas, 1987.
- Bobenrieth Astete M.A., *"Lectura crítica de artículos originales en salud"*. EASP, Granada, 2000
- Bobenrieth Astete M.A., *"Propuesta de investigación"*. EASP, Granada, 1999
- Bohigas L., Asenjo MA, Net A., Ortún V., Rodríguez M., Vaqué J., Salleras L.: *"La Calidad de los hospitales catalanes: análisis de los datos de la acreditación"*. Revista de Calidad Asistencial nº 6, 1996
- Brun A., García-Aísa JC. *"Sistema de calidad del Servicio Aragonés de Salud"*. Revista de Calidad Asistencial Vol. 19 (3) 2004
- Bunge M., *"La investigación científica"*. Editorial Ariel. Barcelona 1972
- Cabasés Hita J.M., Martín Martín J., López del Amo González P., *"La eficiencia de las organizaciones hospitalarias"*. Papeles de Economía Española nº 95, 2006.
- Camaleño Simón M^a Cristina *"Control analítico preventivo versus eficiencia analítica integral"*. Alta Dirección nº 39(229), 2003.

Carmona Ibáñez Pedro *“Un enfoque moderno del control interno: el Informe COSO y sus repercusiones”*. Estudios financieros, Revista de contabilidad y tributación. Comentarios, casos prácticos

Cohen C. *“Sistemas de Información para la toma de decisiones”*. Ed. MacGraw-Hill, 1996

Colomer Jordi, *“La gestión sanitaria a través de la administración pública: Burocracia y privilegios”*. Gestión Clínica y Sanitaria Vol.11 nº 4, 2009

Conclusiones del I Congreso Nacional de Auditoría en el Sector Público. Auditoría Pública nº 33, 2004

Conrad DA., Christianson JB., *“Incentivos y calidad clínica ¿vamos en la dirección adecuada?”*. Medical Care Research nº 61 (3), 2004

Consejería de Economía y administración Pública. *“Guías de Fiscalización y Control”*. Junta de Andalucía. 2008

Coopers & Lybrand , *“Los nuevos conceptos del control interno. Informe COSO”*. Editorial Díaz de Santos S.A.

Cosíalls i Pueyo, Delfí, *“Auditoría operativa en hospitales (2ª parte). Inicio, preparación y realización”*. Auditoría Interna 18 (62), 2002

[Council of Logistics Management. www.cscmp.org](http://www.cscmp.org)

Coyle – Bardi – Langley: *“The management of bussiness logistics”*. West Publisihing Company. ST Paul. New York. Los Angeles, San Francisco. Fourt Edición, 1992

Crosby P., *“Quality is free: the art of making quality certain”*, McGraw-Hill, USA, 1979

Dafni LS. *“Los hospitales no cambian la calidad de la atención ni la política de ingresos ante cambios en los precios de los DRG,s”*. NBER Working Paper 9972, National Bureau of Economic Research, 2003

Dautzenberg A. *“Evaluación de la calidad”*. Auditoría Interna nº extra 75, 2005.

Dautzenberg A., *“El Marco Internacional para el ejercicio de la auditoría interna”*. Auditoría Interna nº 88, 2009

Dautzenberg A., *“Evaluación de la calidad”*. Auditoría Interna nº 75, 2005

De la Puerta Rueda Enrique *“Taller de gestión por procesos. Una propuesta en común para superar algunos obstáculos relevantes”*. V Jornadas de Gestión y Evaluación de costes Sanitarios, 2000

De Pedro Montalbán T., Rodrigo Rincón I., Salcedo Miqueleiz A., Montes García Y. *“Estudio de los GRDs (All Patients) obtenidos por codificación del informe de alta hospitalaria frente a los conseguidos codificando a partir de la historia clínica. Concordancia e impacto económico”*. Revista de Administración Sanitaria, volumen IV, número 14, año 2000.

- Decreto 104/1993, de 3 de Agosto. Empresa Pública Costa del Sol
- Decreto 105/1986 sobre ordenación de la asistencia sanitaria especializada
- Decreto 131/1997, de 13 de Mayo, por el que se constituye la Empresa Pública Hospital de Poniente de Almería y se aprueban sus estatutos
- Decreto 241/2004 de establecimiento de la estructura orgánica de la Consejería de Salud y del SAS
- Decreto 245/2000 de establecimiento de la estructura orgánica de la Consejería de Salud y del SAS
- Decreto 462/1996 que modifica el decreto 105/1986
- Decreto 48/2000 de Constitución de la Empresa Pública Hospital Alto Guadalquivir en Andújar (Jaén) y aprobación de sus estatutos.
- Decreto 88/1994, de 19 de Abril. Empresa Pública de Emergencias Sanitarias. Estatutos
- Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de Marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Hacienda Pública de la Junta de Andalucía.
- Decreto-Ley 5/2010, de 27 de julio, por el que se aprueban medidas urgentes en materia de reordenación del sector público.
- Del Llano Señarís J., Rodríguez Roldán J. Jiménez Martín M.J. *“El camino para la excelencia en la atención sanitaria pasa por el liderazgo clínico”*. Gestión Clínica y Sanitaria Vol.6 nº 3, 2004.
- Díaz Zurro Alicia, *“El control externo visto desde el control interno”*. Revista Española de Control Externo nº 12, 2002
- Dorta Velázquez, *“Un modelo integral de control interno en el contexto de la Universidad Pública Española”*. Tesis doctoral en TESEO, 2001.
- Durand Baquerizo Enrique *“Auditoría Interna y Gestión del Riesgo como elemento del control interno”*. Auditoría Interna nº 18, 2002.
- Durand Vaquerizo E., *“El diseño de un modelo integrado de información sobre control interno”*. Universi Bussiness Review nº 4, 2004
- Emery J.C., *“Sistemas de Información para la Dirección, el recurso estratégico crítico”*. Ed. Díaz de Santos, 1990
- Equiza Escudero, J.J. *“Nuevos modelos de gestión. Una visión retrospectiva”*. Arbor 170 (670), 2001.
- Ernst & Whinney, *“El concepto de los grupos de diagnósticos relacionados y sus aplicaciones”*.

Escobar Pérez Bernabé, González Gonzáles José M^a, Lobo Gallardo Antonio *“Mejora continua y benchmarking interno aplicados a la gestión de costes: experiencia en un grupo multinacional”*. Revista de Contabilidad nº 13, 2004.

Evanthia P. Vorria and George A. Boris, *“Criteria requirements of the European business excellence model: a suggested approach”*. TQM Journal. Bingley nº 21, 2009

Faisal Talib, Zillur Rahman *“Critical Success Factors of TQM in Service Organizations: A proposed Model”*. Services Marketing Quarterly, Vol. 31, 2010

Federgruen Awi, Yang Nan *“Optimal Supply Diversification Under general Supply Risks”*. Operations Research Vol. 57, 2009.

Feigenbaum A.V., *“Control total de la calidad”*, Compañía Editorial Continental, México, 1992

Felguera Martínez-Alarcón, *“La Contabilidad de Gestión en los centros sanitarios”*, Tesis doctoral, 2002.

Fernández Fernández Florencio *“Los sistemas de información y la reorganización de empresas (y II)”*. Partida doble, revista de Contabilidad, Auditoría y Empresa nº 10(116), 2000.

Fernández Pirla J.M. *“Teoría Económica de la Contabilidad”*. Ediciones ICE, 1983

Fernández Sandino Julio, *“El control interno en la empresa”*. Partida doble nº 100, 1999

Fernández-Martín J., Gutiérrez-Fernández R., Marín-Rubio J.M., Parra-Vázquez B., Royo-Sánchez C. *“Mejora de la calidad asistencial en el Servicio de Salud de Castilla-La Mancha (SESCAM)”*. Revista de Calidad Asistencial Vol.19 (3) 2004

Fontalvo Herrera T.J., *“Herramientas efectivas para el diseño e implantación de un Sistema de Gestión de la Calidad ISO- 9000:2000”*. Edición Asesores del 2000. Bogotá, 2004

Fontanals J., *“Certificado de Gestión Avanzada 9004”*. Revista DYNA nº 3, 2006

Fresneda Fuentes S., *“El sistema de información hospitalario. Requerimientos a cumplir y cuestiones a resolver”*. Partida Doble, Revista e Contabilidad, Auditoría y Empresa 11 (122), 2001

Fueyo Bros *“Esquemas de la Ley 30/2007 de contratos del sector público”*. El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados. 2009

García Alegre E.: *“La determinación de los costes de los Servicios Públicos Locales”*. Revista de Auditoría Pública nº 20, 2000.

García Cornejo B. *“¿Caminamos hacia modelos heterogéneos de Contabilidad Analítica para cada Comunidad Autónoma?”*. Revista de Administración Sanitaria nº 2, 2004

García Lacalle Javier, *“Auditoría externa y evaluación financiera en organizaciones públicas descentralizadas. El caso de los hospitales ingleses”*. Auditoría Pública nº 48, 2009

García Sánchez I.M., García Peramato: *“Calidad total en el sector público”*. Revista Auditoría Pública nº21, 2000.

Gene Badía J., Jodar-Sola, Peguero-Rodríguez, *“Aplicación del modelo EFQM de Excelencia en Atención Primaria”*. Family Practice nº 18, 2001.

Gil Suay Vicente, *“La calidad en el entorno hospitalario. Calidad e incentivos”*. Arbor nº 670, 2001.

Goldfield N., Burford R., Averill R., Boissonnault B., Kelly W., Kravis T., Smithline N., *“Pago por resultado, o cómo combinar los incentivos para controlar costes y aumentar la calidad”*. Q. Manage Health Care nº 14, 2005

Gómez Maldonado Mario Alberto, *“Hacia la construcción de la Auditoría Pública”*. Auditoría Pública nº 47, 2009

González López-Varcárcel B., Urbanos Garrido R.M. *“Prioridades en la organización de la atención a la salud en España”*. Informe SESPAS 2002

González Sánchez Beatriz, *“Aplicación de la metodología de cálculo del coste en los hospitales públicos gallegos”*. Revista de Administración Sanitaria Siglo XXI 4(4), 2006.

Gramling Audrey A., Hermanson Dana R, Hermanson Heather M., Zhongxia (Shelly) Ye. *“Addressing Problems with the Segregation of Duties in Smaller Companies”*. The CAP Journal nº 80, 2010.

Gramling Audrey A., Hermanson Dana R. *“COSO’s Internal Control guidance for smaller businesses”*. Internal Auditing Vol. 22, 2007.

Guía de Autoevaluación para la Administración Pública, Modelo EFQM de excelencia. Ministerio de Administraciones Públicas, Madrid 2006.

Hampton John J., *“Keep it simple when building enterprise risk structures”*. Bussiness Insurance nº 43, 2009.

Heras I., Arana G., Camisón C., Martí Casadesus, Aloña Martiarena, *“Gestión de la Calidad y competitividad de las empresas de la CAPV”*. Instituto Vasco de la Competitividad – Fundación Deusto, 2008.

Heras Saizarbitoria Iñaki, *“ISO 9000, ISO 14001 y otros estándares de gestión: pasado, presente y futuro: reflexiones teóricas y conclusiones empíricas desde el ámbito académico”*. Ediciones Aranzadi, Navarra 2006.

Hernández Fernández Joaquín, Hernández Mora José Antonio, *“El control operativo del área de compras”*. Partida doble nº 164, 2005.

Herrador Alcalde Teresa, De los Ríos Sastre Susana *“El control interno y la calidad de la información financiera”*. Partida doble nº 130, 2002.

Hospital Universitario de Gran Canaria Dr. Negrín, *“Informe de Autoevaluación EFQM”*, 2004

Iturriaga Miñón José A., Borrajo Domínguez Manuel, *“Auditoría Interna: Situación actual y perspectiva de futuro”*. Partida doble nº 146, 2003.

- Ivancevich J.M., Lorenzo P. y Skinner S.J. *"Gestión calidad y competitividad"*. Editorial Irwin. Madrid, 1996
- James, P. *"Gestión de la Calidad Total. Un texto introductorio"*. Editorial Hall. Madrid, 1997
- Jiménez Montañés M^a Angela, *"La calidad de la actividad de la auditoría interna. Incidencia de la Sarbanes-Oxley Act"*. Revista Iberoamericana de Contabilidad nº 7, 2006
- Junta de Andalucía, Consejería de Hacienda, *"Manual de usuario del Sistema de Registro de Facturas"*. 2007.
- Junta de Andalucía, Consejería de Hacienda, *"Orden de 7 de junio de la Contabilidad Pública"*. 1995
- Junta de Andalucía, Consejería de Hacienda, Intervención General de la Junta de Andalucía, *"Instrucción 8/2003"*.
- Junta de Andalucía, Consejería de Salud, *"Caminando hacia la excelencia, II Plan de Calidad del Sistema Sanitario Público de Andalucía. 2005-2008"*
- Junta de Andalucía, Consejería de Salud, *"III Plan Andaluz de Salud 2003-2008"*
- Junta de Andalucía, Consejería de Salud, *"Memoria 2005 del Servicio Andaluz de Salud"*.
- Junta de Andalucía, Consejería de Salud, *"Memoria 2006 del Servicio Andaluz de Salud"*.
- Junta de Andalucía, Servicio Andaluz de Salud, Central Logística *"Manual de usuario de Publiline"*. 2003
- Junta de Andalucía, Servicio Andaluz de Salud, Dirección General de Gestión Económica, *"Manual de Acreditación Logística del Sistema Integral de Logística del SAS"*. 2005
- Junta de Andalucía, Servicio Andaluz de Salud, Dirección General de Gestión Económica. *"Modelo de compras en el SAS"*. 2005
- Juran J.M., *"Quality control handbook"*, McGraw-Hill, New York, 1974.
- Karapetrovic S., *"ISO 9000: the system emerging from the vicious circle of compliance"*. The TQM Magazine vol. nº 1, 1999
- Karl R. Popper, *"La lógica de la investigación científica"*. Editorial Tecnos. Madrid 1980
- Laboucheix V., (Director): *"Tratado de la Calidad Total. Tomos I y II"*. VV.AA. Noriega Editores. México, 1994
- Lamata F. *"Manual de administración y Gestión Sanitaria"*. Ediciones Díaz de Santos, 1998.
- Lambin J., *"Marketing estratégico"*. Ed. McGraw-Hill, Madrid 1995
- Landeta J. *"El método Delphi: una técnica de previsión del futuro"*. Ed. Ariel, Barcelona 2002

Lazo Vitoria , Ximena Angélica, *“Los controles internos de la Administración pública en el derecho español, singular referencia al control interno del gasto público”*. Tesis doctoral en TESEO, 2006

Ley 11/1999, de 30 de noviembre, de creación de la empresa pública Hospital Alto Guadalquivir en Andújar (Jaén).

Ley 16/2003 de Cohesión y Calidad del Sistema Nacional de Salud

Ley 2/1994 de 24 de Marzo, de creación de la Empresa Pública de Emergencias Sanitarias de Andalucía.

Ley 2/1998 de Salud de Andalucía

Ley 3/2006, de 19 de Junio, de creación de la Empresa Pública Sanitaria Bajo Guadalquivir

Ley 30/2007 de Contratos del sector público

Ley 34/2010, de 5 de agosto, de modificación de las Leyes 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público, 31/2007, de 30 de octubre, sobre procedimientos de contratación en los sectores del agua, la energía, los transportes y los servicios postales, y 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa para adaptación a la normativa comunitaria de las dos primeras.

Ley 4/1992 de 30 de diciembre de Presupuestos de la Comunidad Autónoma de Andalucía para 1993

Ley 5/1983. Ley General de la Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Andalucía

Ley 8/1986 de creación del Servicio Andaluz de Salud

Ley 9/1996, de 26 de diciembre, por la que se aprueban Medidas Fiscales en materia de Hacienda Pública, Contratación Administrativa, Patrimonio, Función Pública y Asistencia Jurídica a Entidades de Derecho Público.

Ley 9/2007, de 22 de octubre, de la Administración de la Junta de Andalucía.

Ley del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2010

Ley General de Sanidad . Ley 14/1986

Ley General Presupuestaria 47/2003

Libreo J., Marín M., Peiró S., Verdaguer Munujos A. *“Las complicaciones en los procesos de cirugía mayor aumentan más los costes que el reembolso por GRD”* Int. J. Qual Health Care nº 16, 2004

López Combarros José Luis *“El gobierno de la empresa en España: reflexiones sobre los comités de auditoría”*. Instituto de Estudios Económicos nº 1, 2003.

López Díaz Antonio *“La auditoría del sector público y las organizaciones de control externo en la Unión Europea”*. Noticias de la Unión Europea nº 206, 2002.

López i Casanovas Guillem *“Una valoración de opciones para la política sanitaria española en un contexto descentralizado”*. Cuadernos de Ciencias Económicas y Empresariales nº 49, 2005.

López L.A., Jiménez J.M. *“Diferencias entre los sistemas de valores de los gestores sanitarios y los profesionales asistenciales”*. Gestión Hospitalaria nº1, 1997

López-Viñas M.L., Guzmán-Sebastián R., Tirvió-Gran C., Busquets-Bou E *“Evaluación de la calidad de la asistencia en Cataluña. Modelo de acreditación”*. Revista de Calidad Asistencial Vol. 19 (3) 2004

Lorenzo Susana *“La gestión de la calidad: de los modelos a la excelencia”*. Gestión Clínica y Sanitaria Vol.6 nº 4, 2004

Macho Fernández A., Rodríguez Pérez P., Millán Núñez Cortés. *“Plan de calidad en un hospital de tercer nivel”*. Hospital General Universitario Gregorio Marañón, Madrid 2000

Madorrán García C., de Val Pardo I. *“¿Es posible aplicar las teorías de la gestión estratégica de las organizaciones al ámbito hospitalario?”*. Health Policy nº 67, 2004

Malla Mora F.G., Zabala Zabala I. *“La previsión del futuro en la empresa III. El método Delphi”*. Estudios Empresariales nº 39, 1978

Marcos-Ortega M., Revilla-Ramos F. *“Política de calidad en la sanidad de Castilla y León”*. Revista de Calidad Asistencial Vol.19 (3) 2004

Marimon S., *“La Sanidad en la Sociedad de la Información: Sistemas y Tecnologías de la Información para la Gestión y la Reforma de los Servicios de Salud”*. Ed. Díaz de Santos 1999.

Marimon Viadiu F., Casadesús Fa M., Heras Saizarbitoria I., *“Análisis y un modelo de la difusión internacional de las normas ISO 9000 e ISO 14000”*. Revista Europea de Dirección y Economía de la Empresa, nº 14, 2005

Marimon Viadiu F., Casadesús Fa M., Heras Saizarbitoria I., *“Percepción de los servicios ofrecidos por las empresas de calidad ¿resulta efectivo el asesoramiento relacionado con la ISO 9000?”*. Cuadernos de Economía y Dirección de la Empresa nº 19, 2004.

Marimon Viadiu F., Casadesús Fa M., Heras Saizarbitoria I., *“¿Ofrecen calidad las consultorías en calidad?”*. Investigaciones Europeas de Dirección y Economía de la Empresa nº 1, 2004

Martin Bardsley, James Coles and Linda Jenkins *“DRG,s and Health care. The management of case mix”*. King Edward’s Hospital Fund for London, 1987

Martinez Manzano F. *“Hacia el control sustancial de la gestión. Reflexiones sobre Auditoría operativa en el sector público. Un caso práctico”*. Auditoría Pública nº 48, 2009.

Monge Lozano P., *“Características de los hospitales de EEUU. Analogías y diferencias con los hospitales españoles”*. Boletín Económico de ICE nº 2782, 2003.

Monge Lozano P., *“La gestión en las empresas sanitarias españolas”*. Boletín Económico de ICE nº 2732, 2002.

Monge Lozano P., *“Ventajas e inconvenientes de los diversos sistemas de costes implantados en los hospitales españoles”*. Boletín Económico de ICE nº 2764, 2003

Monge Lozano, P., *“La planificación estratégica en los hospitales de EEUU”*. Boletín Económico de ICE nº 2741, 2002.

Mora Corral A., Vivas Urieta C. *“Técnicas de análisis de datos para el Cuadro de Mando Integral”*. Auditoría Pública nº 20, 2000

Moreno J. (1997): *Sistemas y Modelos de Salud*. En VV.AA.: *“Sistemas de Información Sanitarios: una perspectiva de gestión”*. Moreno J. Y Medrano J. (editores). Servicio Andaluz de Salud y Área Hospitalaria Virgen Macarena. Sevilla.

Mosqueda Almanza Rubén Martín, *“El control interno ante los precios de transferencias internacionales”*. Partida Doble nº 2, 2000

Naranjo Gil David *“El uso del cuadro de mando integral y del presupuesto en la gestión estratégica de los hospitales públicos”*. Gaceta Sanitaria Vol.24 (3), 2010

Núñez Pérez, *“Transparencia e Instituciones de control”*. Auditoría Pública nº 49, 2009

Nuño Solinis R., *“Más allá de la excelencia”*. Boletín de Estudios Económicos nº 187, 2006.

Onrrubia J. *“Evaluación y Gestión eficiente en el sector público: aspectos organizativos”*. Economías nº 60, 2005

Onrrubia J., *“Exigencias organizativas para una gestión eficiente”*. Economistas nº 23, 2005

Orbea Celaya T. *“Evaluación y mejora según la Norma UNE-EN ISO 9004:2000”*.

Orbea T., 2009. *“Gestión para el éxito sostenido”*. Revista UNE nº 237, 2009

Orden de 11 de diciembre de 2006, por la que se atribuye la gestión de distintos centros sanitarios a la Empresa Pública Sanitaria Bajo Guadalquivir.

Orta Pérez Manuel, Sierra García Laura *“la auditoría interna y los códigos de buen gobierno”*. Técnica Contable nº 57 (678), 2005.

Ozores Massó Borja, *“Logística Hospitalaria”*. Editorial Marge Books. 2007

Palacín Sánchez M^a José, *“El gobierno de empresas: mecanismo de control interno y mecanismo de control externo”*. Esic market nº 113, 2002.

Pariante A., Ramos C., Dierssen T., Esteban J., Amaya A., Rodríguez de Lope C., Soler G. *“Gestión de la calidad en el Servicio Cántabro de Salud.”* Revista de Calidad Asistencial Vol. 19 (3) 2004

Parra Guerrero F. *“Gestión de stocks”*. ESIC, Madrid 2005

Parrés García A. *“Un modelo de control interno que induce al desarrollo del*

gerencialismo público: la experiencia de Canarias". Auditoría Pública nº 50, 2010

Parveen P.Gupta *"Management's evaluation of internal controls under Section 404(a) using the COSO 1992 control framework: Evidence from practice"*. International of Disclosure and Governance Vol.5, 2008.

Pau, J. y De Navascues, R. *"Manual de Logística integral"* Editorial Díaz de Santos, Madrid, 1998.

Pérez Carballo Veiga Juan F. *"Control de la Gestión empresarial: texto y casos"*. EISC. Madrid, 2002

Pérez Pérez Jose Alberto *"Implicaciones de la transparencia en el ámbito de la contabilidad pública y del control interno"*. Presupuesto y Gasto Público nº 38, 2005.

Pérez Pérez José Alberto, *"Perspectivas para un modelo de auditoría única en España. Experiencias recientes"*. Padres y maestros nº 1(50), 2008

Perez-Accino Garcia.(1999) *"Los Sistemas de Información Hospitalarios ¿Hay condiciones para iniciar la segunda etapa?"*. En Informática y Salud; 23: pp.1184).

Poch Ramón, *"Manual de control interno: los circuitos informativos en la administración empresarial"*. Gestió 2000, Barcelona 1989.

Poch Ramón, *"Manual de control interno"*. Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España, Madrid 1998.

Prieto Rodríguez M.A., March Cerdá J.C., Oleada Usategui J.I., Siló Villamil F., Pérez Cobo G., Cervera Guerrero A. *"Plan de comunicación interna del plan estratégico de un hospital"*. Administración Sanitaria nº 3, 1999.

Primo Yufera E. *"Introducción a la investigación científica y tecnológica"*. Edita Alianza Universidad. Madrid 1994

Raya Juan, *"El control interno realizado por los interventores"*. Análisis local nº 49, 2003.

Real Decreto 1098/2001, de 12 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas.

Real Decreto 817/2009, de 8 de mayo, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público.

Real Decreto 951/2005 de 29 de Julio por el que se establece el marco general para la mejora de la calidad en la Administración General del Estado

Repullo José R. y Iñesta A. *"Sistemas y Servicios Sanitarios"*. Ediciones Díaz de Santos, 2007

Repullo Labrador José R. *"Compra de servicios y contratos: balance del experimento del mercado interno británico"*. Administración Sanitaria nº 2, 1998.

Resolución 432/06 de la Dirección Gerencia del Servicio Andaluz de Salud de 2006

Resolución de 15 de Diciembre de 2009, de la Intervención General de la Junta de Andalucía, sobre la implantación del procedimiento previsto en el párrafo segundo del artículo 85.2 de la Ley General de Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Andalucía, en las entidades sometidas a control financiero permanente.

Resolución de 2 de Octubre de 2009, de la Intervención General de la Junta de Andalucía, por al que se aprueba el Plan de Contabilidad de las Sociedades Mercantiles del Sector Público Andaluz, de las Agencias Empresariales y de las entidades asimiladas.

Resolución de 6 de febrero de 2006, de la Secretaría General para la Administración Pública, por la que se aprueban directrices para el desarrollo de los programas del marco general para la mejora de la calidad establecido en el Real Decreto 951/2005, de 29 de julio.

Roca E. y Soldevilla P., *“Co-evolución de los sistemas de control y dirección de empresas”*. Revista ICADE nº 57, 2002

Rodríguez de Robles L. Gómez Lafón A., *“Sistemas de Información sobre productos sanitarios”*. Revista Informática y Salud nº 4, 1993

Rubio Reinoso Sonsoles, Martínez Martínez Alberto, *“Función de la auditoría interna dentro del control interno”*. Partida doble nº 183, 2006.

Sacristan JA, Oliva J, del Llano J, *“Una revisión de las evaluaciones económicas españolas”*. Gaceta Sanitaria nº 16, 2002

Sancho Martín J. *“La dirección profesionalizada del hospital y la participación de los profesionales: una necesidad acuciante”*. Arbor 170 (670), 2001.

Sansalvador Sellés, Manuel Enrique, Cavero Rubio y otros, *“El coste total de la calidad en organizaciones ISO 9000: un estudio empírico”*. Revista Española de Financiación y Contabilidad nº 34, 2005

Santesmases Mestre M. *“Dyane Diseño y análisis de encuestas de investigación social y de mercados”*. Editorial Pirámide, Madrid, 1997

Scott Eriksen, Urrutia de Hoyos Ignacio *“COSO: el marco integrado de control interno de la Ley Sarbanes & Oxley”*. Estrategia financiera nº 225, 2006

Scott Eriksen, Urrutia de Hoyos Ignacio, *“Los efectos de la ley Sarbanes-Oxley. Del COSO IC al COSO ERM (II)”*. Estrategia financiera nº 246, 2008.

Schneider Arnold, *“The roles of internal audit in complying with the Sarbanes-Oxley Act”*. International Journal of Disclosure and Governance nº 6, 2009.

Servicio Andaluz de Salud. *“Monografías de gestión económica”*. Modelo de compras”. Junta de Andalucía. Consejería de Salud. 2005

Sierra Bravo R. *“Técnicas de investigación social. Teoría y ejercicios”*. Editorial Paraninfo. Madrid 1999

Sierra Bravo R. *“Tesis doctorales y trabajos de investigación científica”*. Editorial Paraninfo. Madrid 1999

Sobрино Moreno José M^a *“La informática aplicada al control del gasto público”*. Presupuesto y gasto Público nº 18, 1996

Solís Céspedes José Luis, Pumarino García-Agull Alfredo. *“Control Interno Financiero: Ley Sarbanes-Oxley, primer año de aplicación y situación actual en España”*.

Soy Aumatell Cristina, *“La Aditoria de la Información, componente clave de la gestión estratégica de la información”*. El Profesional de la Información nº 12(4), 2003

Stevens S. *“Estrategias de reforma en el National Health Service (NHS) británico: mayor poder, pero a la vez, mayor responsabilidad para los gestores y profesionales”*. Health Affairs nº 23, 2004

Tanarro Nemiña Fernando, *“Evolución y práctica del informe de control interno contable”*. Técnica contable nº 658, 2003.

Tarí Guilló J.J., Molina Manchón H., Sabater Sempere V., *“Barreras potenciales para implantar la norma ISO 9000”*. Revista Alta Dirección nº 39, 2003.

Temes J.L. *“Gestión Hospitalaria”*. Editorial McGraw-Hill. 2002

Temes Montes J.L., *“Gestión Clínica: ventajas e inconvenientes”*. Arbor 170 (670), 2001.

Terreros Ceballos Gonzalo, *“El Comité de Auditoría y sus funciones”*. Documentos de trabajo del Departamento de Derecho Mercantil nº 17, 2008.

Tom Olach, Shayamini Weeramantri. *“How COSO has improved internal controls in the United States”*. Internal Auditing, Vol. 24, 2009.

Torres A., Fernández E., Paneque P., Carretero R., Garijo A. *“Gestión de la calidad asistencial en Andalucía”*. Revista de Calidad Asistencial Vol. 19 (3) 2004

Tsiotras G. y Gotzamani K.: *“ISO 9000 as an entry key to TQM: the case of greek industry”*, International Journal of Quality & Reliability Management, vol. 13, 1996.

Urbano López de Meneses M., *“La Armonización del Control Interno en la Unión Europea”*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid 2009

Ureña López A.E.: *La autoevaluación: elemento para la mejora de la posición competitiva de la empresa*. Ponencia presentada en el VII Congreso Español de la Calidad. Libro de Ponencias. AEC. Madrid, 1998

Ureña López A.M. *“Gestión estratégica de la calidad”*. Universidad de Málaga, Servicio de Publicaciones, 1998.

Van Sambeek J.R.C., Cornelissen F.A., Bakker P.J.M., Krabbendam J.J. *“Models as instruments for optimizing hospital processes: a systematic review”*. International Journal of Health Care Quality Assurance Vol.23, 2010.

Varo J. *“Gestión estratégica de la calidad en los servicios sanitarios: un modelo de gestión hospitalaria”*, Editorial Díaz de Santos.

Vela J. *"Innovaciones en sistemas de información hospitalarios"*. Revista Informática y Salud nº 5, 1993

Vela Pastor y Marco Granell, *"La Auditoría en el mundo"*. Alta Dirección nº 18, 1982

Vidal Hernández-Mora J.A. *"El control interno: La garantía del sistema contable para la gestión y la auditoría"*. Partida doble nº 153, 2004.

Vidal Hernández-Mora José A., *"El control interno contable de las existencias: una técnica para la gestión y la auditoría de cuentas"*. Partida doble nº 176, 2006.

Vilaró González Francisco, *"El control interno y el control de gestión"*. Alta dirección nº 173, 1994.

Villalbí J., Guix J., Casas C., Borrell C., Durán J., Artacoz L., Camprubí E., Cusí M., Rodríguez Montuquín P., Armengol Josep m., Jiménez G., *"El Cuadro de Mandos Integral ayuda a una mejor gestión de las organizaciones"*. Gaceta Sanitaria nº 21, 2007

Zeithaml V., Parasuraman A. y Berry L.: *"Calidad total en la gestión de los servicios"*, Díaz de Santos, Madrid. 1993

ANEXOS

ANEXO I

CUESTIONARIO I

INVESTIGACIÓN SOBRE “FACTORES CLAVE DE ÉXITO EN LA IMPLANTACIÓN DE SISTEMAS DE CONTROL INTERNO EN LAS AREAS DE SUMINISTROS Y APROVISIONAMIENTO DE CENTROS SANITARIOS”
por

Nombre de la Empresa

Nombre de la persona que realiza el cuestionario:

Cargo que ocupa en la organización:

Fecha :

¿Cuáles son, a su juicio, los principales **FACTORES CLAVE DE ÉXITO** en la implantación de sistemas de control interno, en el área de suministros y aprovisionamiento de un centro sanitario?. Indicar, por favor, un mínimo de 5 y un máximo de 10 factores.

ANEXO II

CUESTIONARIO II

CUESTIONARIO II

INVESTIGACIÓN SOBRE LA APLICACIÓN DE LAS RECOMENDACIONES DE CONTROL INTERNO INTERNACIONALES EN EL ÁREA DE SUMINISTROS Y APROVISIONAMIENTOS DE CENTROS SANITARIOS

El presente cuestionario consta de 52 preguntas, de las cuales la mayoría son de una sola respuesta (SI o NO) que deberá señalar con un círculo, si bien cada pregunta está acompañada de un apartado de Comentarios con objeto que el entrevistado/a pueda realizar alguna aclaración si lo desea.

En aquellas preguntas donde la respuesta sea elegir una opción entre varias marque una X en aquella que se adecua más a las circunstancias de su centro.

Y por último el cuestionario incluye varias preguntas abiertas en donde deberá describir brevemente la respuesta mas adecuada a su centro.

Nombre de la Empresa:

Nombre de la persona que realiza el cuestionario:

Cargo que ocupa en la organización:

Fecha :

- 1- ¿Tiene la empresa establecido un plan de acogida para los trabajadores del área de aprovisionamiento? ¿En qué consiste?

SI

NO

COMENTARIOS

- 2- ¿Existen un plan de formación para los trabajadores de nueva incorporación al área de aprovisionamiento?

SI

NO

COMENTARIOS

- 3- ¿Cuántas actividades formativas de reciclaje se han realizado en los dos últimos años para los profesionales del área de suministros y aprovisionamiento?

- Ninguna
- Entre 1 y 3
- Más de 3

- 4- El director del área de suministros y aprovisionamiento, ¿contacta periódicamente con los proveedores importantes acerca del trato recibido de los empleados de la empresa?

SI

NO

COMENTARIOS

5- Describa la estructura organizativa del área de suministros y aprovisionamiento.

6- Indique en qué medida (de 1 a 10) los cargos intermedios y directivos del área de Aprovisionamiento prolongan su jornada de trabajo para poder cumplir con sus responsabilidades.

1 2 3 4 5 6 7 8 9 10

7-Cuál de las siguientes afirmaciones está más acorde con la política de su empresa en el área de aprovisionamiento:

- Los cargos intermedios tienen delegada la autoridad para la toma de decisiones.
- Cualquier decisión del cargo intermedio debe ser previamente autorizada por la dirección.

8- ¿Cree que es adecuada la plantilla del área de suministros y aprovisionamientos para el cumplimiento de sus objetivos?

SI

NO

COMENTARIOS

9- Cuando un trabajador del área de aprovisionamiento falta a sus responsabilidades, y lleva a cabo una conducta no adecuada en alguna de las actividades asignadas, la respuesta de la dirección es:

- Hablar con él y recordarle cuáles son sus responsabilidades.
- Hablar con él y recordarle cuales son sus responsabilidades, avisándole de las posibles medidas correctivas y mejorando la formación en caso de ser necesaria.
- Aplicar directamente las medidas correctivas.
- No hay establecida o protocolizada una respuesta.

10- ¿Cuál es la antigüedad media de la plantilla del área de aprovisionamiento?

- Menos de 1 año
- Entre 1 y 5 años
- Mas de 5 años

11- ¿Tiene la empresa diseñado un sistema de promoción profesional para los empleados del área de aprovisionamiento ó del Área Económica en general?

SI

NO

COMENTARIOS

12- ¿Cuántas personas por categoría profesional conforman el área de aprovisionamiento? ¿Serían necesarios más o menos recursos?

Nº TRABAJADORES

SI

NO

COMENTARIOS

13- ¿Cuántas promociones ha habido en los últimos 5 años?

Nº PROMOCIONES

COMENTARIOS

14- ¿Evalúa el área suministros y aprovisionamiento a los trabajadores en relación a la consecución de los objetivos anuales establecidos?

SI

NO

COMENTARIOS

15- ¿Desde cuándo tiene implantada la empresa un sistema de evaluación de los trabajadores del área de suministros y aprovisionamiento?

SI

NO

COMENTARIOS

16- ¿Realiza la empresa un plan anual de compras?

SI

NO

COMENTARIOS

17- Describa brevemente cómo se elabora el plan anual de compras.

SI

NO

COMENTARIOS

18- A la hora de planificar el plan anual de compras del centro ¿se tiene en cuenta el plan de compras del ejercicio anterior?

SI

NO

COMENTARIOS

19- ¿Participan los cargos intermedios asistenciales (jefes de servicio y supervisores de enfermería) en el proceso de elaboración del Plan Anual de compras de la empresa?

SI

NO

COMENTARIOS

20- ¿Existen pactos de consumo firmados con los responsables de los servicios clínicos?

SI

NO

COMENTARIOS

21- ¿Se informa a dichos responsables acerca del seguimiento de su presupuesto?
¿de qué forma?

SI

NO

COMENTARIOS

22- ¿Se informa a los proveedores de la normativa relacionada con el proceso de aprovisionamiento que tiene la empresa? ¿De qué manera?

SI

NO

COMENTARIOS

23- ¿Está sometida la empresa a la Ley de Contratos del sector público?

SI

NO

COMENTARIOS

24- ¿Cuántos puntos de recepción de mercancías tiene la empresa?

25- ¿Existen procedimientos y programas de mantenimiento adecuados a la naturaleza de las instalaciones del Almacén?

SI

NO

COMENTARIOS

26- ¿Cuántos inventarios (recuentos físicos) se han realizado en los almacenes por término medio en los últimos tres años?

27- ¿Cuántos de los productos adquiridos por la empresa están certificados por una norma de calidad del tipo ISO?

- Menos del 20% de los productos
- Entre el 20% y el 40% de los productos
- Entre el 40% y el 80% de los productos
- Mas del 80% de los productos

28- ¿Cuántos pedidos son reclamados a los proveedores más de una vez?

- Menos del 5% de los pedidos
- Entre el 5% y el 10% de los pedidos
- Entre el 10% y el 20% de los pedidos
- Mas del 20% de los pedidos

29- ¿De las siguientes categorías indique quién está autorizado para firmar los pedidos a los proveedores?

- El Director Económico
- El Cargo Intermedio responsable de suministros
- El auxiliar administrativo dependiente de suministros
- Otro personal (indique quién)

30- ¿Se informa a los proveedores acerca de la identidad de las personas autorizadas para realizar un pedido?

SI

NO

COMENTARIOS

31- ¿Se llevan a cabo reuniones entre el responsable del área de aprovisionamiento y los responsables de los departamentos o unidades consumidoras para el seguimiento de las peticiones, artículos, consumos y funcionamiento en general? ¿Con qué periodicidad?

- | | |
|----------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>SI</p> <p>NO</p> <p>COMENTARIOS</p> | <ul style="list-style-type: none"> - Semanal - Mensual - Trimestral - Semestral - Anual |
|----------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

32- Cuando el material se sirve a los distintos centros de responsabilidad desde el almacén ¿Qué documentación administrativa le acompaña?

33- ¿Quién realiza la verificación de los materiales recibidos en el almacén con los pedidos de compras debidamente aprobados (cotejo de albaranes)?

34- ¿Con qué periodicidad se informa al departamento de contabilidad de los albaranes servidos y conformes para el pago de las facturas a los proveedores?

35- Es necesario reclamar los pedidos a los proveedores mas de una vez con la siguiente frecuencia:

- En pocas ocasiones
- Frecuentemente
- Asiduamente

36- Existe un procedimiento para la conformidad de facturas con el visto bueno del área de aprovisionamiento y el área de contabilidad?

SI

NO

COMENTARIOS

37- ¿Dispone la empresa de un manual de funcionamiento del área de aprovisionamiento?

SI

NO

COMENTARIOS

38- ¿Existe un protocolo y documentos normalizados para que la unidad peticionaria comunique al área de aprovisionamiento las especificaciones técnicas de los productos que necesita adquirir?

SI

NO

COMENTARIOS

39- ¿Están prenumerados tanto los pedidos de compra a proveedores como los pedidos internos desde los centros de responsabilidad al almacén?

SI

NO

COMENTARIOS

40- ¿Tiene la empresa implantado un Cuadro de Mandos Integral (CMI)? ¿Qué periodicidad tiene?

SI

NO

COMENTARIOS

41- ¿Incluye el CMI información sobre las compras realizadas en el período?

SI

NO

COMENTARIOS

42- ¿Quiénes reciben el CMI?

43- ¿Quién supervisa los accidentes laborales o problemas debidos a normas o procedimientos inadecuados de manipulación de productos ó almacenamiento?

44- ¿Existe un protocolo en el área de aprovisionamiento que incluye la periodicidad para la petición de material desde los centros de responsabilidad al almacén?

SI

NO

COMENTARIOS

45- ¿Tiene la empresa diseñado un plan estratégico para los próximos años?
Enumere sus grandes líneas?

SI

NO

COMENTARIOS

46- ¿Tiene la empresa un departamento de auditoría interna?

SI

NO

COMENTARIOS

47- ¿Cuándo fue la última auditoria que se realizó de los sistemas de control interno del departamento de compras?

48- Las deficiencias puestas de manifiesto como consecuencia de auditorias internas y relativas al área de aprovisionamiento. ¿Se comunican al responsable de dicha área?

SI

NO

COMENTARIOS

49- Indique el porcentaje de actividad asistencial suspendida en el último año motivada por falta del material necesario (rotura de stock):

- No se suspendió actividad.
- Menos del 1%
- Entre el 1 y el 3%
- Más del 3%

50- La información económica relativa al área de aprovisionamiento, previamente a su publicación en el Cuadro de Mando Integral (C.M.I.) de la empresa, es revisada por:

- El responsable del Área
- La Dirección
- Por ambos
- Se traslada automáticamente sin revisión previa.
- No se aporta información al C.M.I.

51- El sistema de información del que dispone el área de aprovisionamiento cubre las necesidades de la empresa en grado:

- Alto
- Adecuado
- Insuficiente

52- En relación a la última auditoria realizada del área de compras el informe indicaba:

- Que cumplía con todos los requisitos de control interno y por tanto no era necesario ninguna mejora.
- Se detectaron incidencias en los sistemas de control interno y se establecieron unas recomendaciones que se han puesto en funcionamiento y han dado resultados positivos.
- Se detectaron incidencias en los sistemas de control interno y se establecieron unas recomendaciones que se han puesto en funcionamiento pero los resultados no han sido los esperados.

ANEXO III

GLOSARIO DE TÉRMINOS

AAA	American Accounting Association
ABC	Activity Based Costing
AECA	Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
BOE	Boletín Oficial del Estado
BOJA	Boletín Oficial de la Junta de Andalucía
BOP	Boletín Oficial de la Provincia
CCA	Código de Contrato Administrativo
CCAA	Comunidades Autónomas
CEN	Comité Europeo de Normalización
CENELEC	Comité Europeo de Normalización Electrónica
CICA	Instituto Canadiense de Contadores Certificados
CIP	Código de Identificación de Producto
CMBD	Conjunto Mínimo Básico de Datos
CMI	Cuadro de Mando Integral
COCO	The Criteria of Control Board
COSO	Committe of Sponsoring Organizations
CTN	Comités Técnicos de Normalización
CHARE	Centros Hospitalarios de Alta Resolución
DOUE	Diario Oficial de la Unión Europea
EAN	European Article Number
EASP	Escuela Andaluza de Salud Pública
EFQM	European Foundation for Quality Management
EFS	Entidades Fiscalizadoras Superiores
EN	European Norm
ENAC	Entidad Nacional de Acreditación
EPES	Empresa Pública e Emergencias Sanitarias
EPS	Empresas Públicas Sanitarias
ERM	Enterprise Risk Management
FAI	Financial Executive Institute
FIC	International Auditing of Accountants
GDR	Grupos Relacionados por el Diagnóstico
HAR	Hospital de Alta Resolución
ICAC	Instituto de Contabilidad de Auditoría de Cuentas
IEC	Comisión Electrónica Internacional
IFAC	Internacional Federation of Accountants

IGAE	Intervención General de la Administración del Estado
IIA	Institute of Internal Auditors,
IMA	Institute of Management Accountants
INTOSAI	Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores
ISO	International Organization for Standardization
LCSP	Ley de Contratos del Sector Público
OMS	Organización Mundial de la Salud
PAS	Plan Andaluz de Salud
REA	Registro de Economistas Españoles
SAS	Servicio Andaluz de Salud
SEC	Securities and Exchange Commission
SGC	Sistema de Gestión de la Calidad
SGC	Sistema de Gestión de la Calidad
SIH	Sistemas de Información Hospitalarios
SNS	Sistema Nacional de Salud
SSPA	Sistema Sanitario Público Andaluz
TQM	Total Quality Management
TRLGHP	Texto Refundido de la Ley General de Hacienda Pública
UNE	Una Norma Española
URV	Unidades Relativas de Valor